

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Un enfoque comparativo entre la
Nación y la Provincia de Córdoba

MINISTERIO

DE

FINANZAS

Ministerio de
FINANZAS



GOBIERNO DE LA
PROVINCIA DE
CORDOBA

**ADMINISTRACIÓN FINANCIERA
GUBERNAMENTAL**

*Un enfoque comparativo
entre la Nación y la Provincia de Córdoba*

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Un enfoque comparativo entre la Nación y la Provincia de Córdoba

EDICIÓN Y CORRECCIÓN:

LUCIANA TROCELLO

COORDINACIÓN:

LUCIANA PÉREZ SIMES

DISEÑO, DIAGRAMACIÓN E

IMPRESIÓN:

EDITORIAL COPIAR

Libro de distribución gratuita

Administración financiera gubernamental, un enfoque comparativo entre la Nación y la provincia de Córdoba / María Gabriela Aldao... [et al.]. - 1a ed. - Córdoba: Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba, 2015.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga

ISBN 978-987-45854-1-7

1. Finanzas Públicas. I. Aldao, María Gabriela

CDD 332

Fecha de catalogación: 26/05/2015

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA
MINISTERIO DE FINANZAS

AUTORIDADES

GOBERNADOR DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA
DR. JOSÉ MANUEL DE LA SOTA

VICEGOBERNADORA
ALICIA PREGNO

MINISTRO DE FINANZAS
ÁNGEL ELETTORE

SECRETARIA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA
SILVINA RIVERO

SECRETARIO DE INGRESOS PÚBLICOS
LUIS DOMINGUEZ

CONTADORA GENERAL DE LA PROVINCIA
MIRIAM FRONTERA

DIRECTORA GENERAL DE PRESUPUESTO E INVERSIONES PÚBLICAS
CRISTINA RUIZ

DIRECTOR GENERAL DE TESORERÍA GENERAL Y CRÉDITO PÚBLICO
ARMANDO GARCÍA

PRÓLOGO

Han pasado 16 años desde que llegué al Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba y hace 12 tengo el orgullo de conducirlo. En el año 1999, el por entonces y actual gobernador José Manuel de la Sota propició un marco normativo que dio un rumbo innovador a la Administración Pública cordobesa. Las Leyes del Nuevo Estado plasmarían por escrito una nueva línea de gestión, un marco global y estratégico para la toma de decisiones. Así, las Leyes 8.835 "Carta al ciudadano", 8.836 "Modernización del Estado" y 8.837 "Incorporación del capital privado al sector público", impulsaron a la organización a transformarse, a optimizar procesos y procedimientos, a modernizar los sistemas y a trabajar en pos de la información amplia y oportuna y de la participación y los controles ciudadanos. Asimismo, la ley 8.803 de "Acceso al Conocimiento de los Actos del Estado" marcaría el puntapié inicial de uno de los mayores lineamientos de la gestión: la transparencia de los actos de Gobierno.

A partir de este marco planteado por el gobernador, *el cual se vio fortalecido por la sanción, en el año 2003, de la Ley 9086 de Administración Financiera Provincial impulsada por el entonces Ministro de Producción y Finanzas de la Provincia Cr. Juan Schiaretti*, comenzamos a transitar un camino largo y sin retorno: ampliamos los canales de diálogo con el ciudadano (Portal de Transparencia, Presupuesto Ciudadano, Guía Tributaria), identificamos nuestros públicos de interés y abordamos la relación mediante alianzas estratégicas, certificamos calidad, ordenamos normas, auditamos la deuda pública, generamos nuevas facilidades en la web y publicamos reportes de sustentabilidad, entre otros.

Este libro de Administración Financiera Gubernamental no sólo forma parte de ese andar, sino que es a la vez un corolario del mismo. Un corolario que reúne en un mismo lugar todos los conocimientos y aprendizajes acumulados en los últimos años de gestión. Es una iniciativa que surge luego de tomar conciencia del cúmulo de saberes que circulan en nuestra institución y la necesidad de aportar al ámbito académico desde una visión pragmática.

En las páginas de este libro, el lector encontrará un recorrido completo hacia la administración financiera gubernamental. Analizaremos el rol de Estado desde una perspectiva histórica nacional para luego abordar conceptualmente las finanzas públicas y los sistemas presupuestario, de crédito público, de tesorería y de contabilidad gubernamental. También abordaremos los mecanismos de control existentes tanto internos como externos.

Pero más allá de las temáticas, lo más valioso de este material es que surge no sólo del conocimiento teórico sino también, y fundamentalmente, de la experiencia práctica de trabajar diariamente aplicando conceptos a una realidad contextual específica y en un tiempo particular. Así, cada capítulo reúne los saberes y las visiones de expertos de nuestra organización, aportando una mirada integral de la administración financiera. En este sentido, los contenidos muestran los mecanismos y metodologías aplicadas en la Nación y también aquellos utilizados en nuestra provincia.

Sin más, con gran satisfacción pongo a disposición este libro, anhelando sea de utilidad para agregar valor al conocimiento de nuestros públicos de interés así como también al ámbito académico.

Ángel Mario Elettore
Ministro de Finanzas

ÍNDICE

PRÓLOGO.....	7
SECCIÓN 1	
INTRODUCCIÓN A LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL.....	17
CAPÍTULO I - EL ROL DEL ESTADO EN LA SOCIEDAD	19
1. El Rol del Estado en la sociedad	19
2. El surgimiento del Estado Moderno	20
2.1 <i>La centralización del Poder</i>	20
2.2 <i>El Estado liberal y su crisis: surgimiento del Estado de Bienestar</i>	21
2.3 <i>Crisis del Estado de Bienestar</i>	22
3. Historia del Estado Argentino	23
3.1 <i>El Estado liberal</i>	24
3.2 <i>El Estado de Bienestar</i>	25
3.3 <i>El Estado Neoliberal</i>	26
3.4 <i>El Modelo de Estado vigente</i>	28
4. El Estado como productor de bienes y servicios	30
4.1 <i>Asignación</i>	30
4.2 <i>Distribución</i>	31
4.3 <i>Estabilización</i>	32
4.3.1 <i>Instrumentos Monetarios</i>	32
4.3.2 <i>Instrumentos Fiscales</i>	33
5. Subsidiariedad	34
CAPÍTULO II – LAS FINANZAS PÚBLICAS	35
1. El campo de las Finanzas Públicas	35
2. La Eficiencia y equidad de las Finanzas Públicas	35
3. Instrumentos para la gestión Pública: Políticas Públicas	36
4. Estructura del Sector Público	36
4.1 <i>Clasificación institucional</i>	37
4.2 <i>Consolidación</i>	38
5. Las actividades del Sector Público	39
CAPÍTULO III – ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL.....	41
1. Concepto de Administración Financiera	41

2. Concepto de Administración Financiera Gubernamental	42
3. Los Sistemas y sus Subsistemas	42
4. Sistemas que integran el Sistema de Administración Financiera Gubernamental.....	43
5. Ámbito de aplicación de las leyes de administración financiera en el Sector Público	44
6. Objetivos de las leyes que regulan la administración financiera en el Sector Público	45
7. Características del sistema de administración financiera en el Sector Público	46
8. Duración del Ejercicio Financiero.....	48
9. Historia de la aplicación de la Administración Financiera Gubernamental	48
9.1 Reformas de la Administración Financiera en América Latina	48
9.2 La Evolución de la Administración Financiera Gubernamental en Argentina	49
 CAPÍTULO IV- TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN PÚBLICA: UNA POLÍTICA DE ESTADO	 55
 BIBLIOGRAFÍA	 57
 SECCION 2 - SISTEMA PRESUPUESTARIO	 59
 CAPITULO V – EL CONTEXTO DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO Y BASE JURÍDICA	 61
1. Evolución Histórica del rol del instrumento financiero Presupuesto	61
1.1 Introducción	61
1.2 Constitución Nacional - Antecedentes	62
1.3 Constitución Provincial- Antecedentes	66
2. Escuelas Económicas y corrientes presupuestarias	67
3. Normas legales básicas	69
3.1 Normativa aplicable al Presupuesto Nacional.....	69
3.2 Normativa aplicable al Presupuesto Provincial	71
 CAPITULO VI - CONCEPTOS Y ELEMENTOS METODOLÓGICOS DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO.....	 81
1. ¿Qué es un presupuesto? Concepto de Presupuesto Público	81
1.1 Etimología y concepto de Presupuesto	81
2. Presupuesto y su vinculación con las variables macro económicas	82
3. Vinculación con el resto de los sistemas	83
3.1 ¿Como se relaciona presupuesto con los otros subsistemas?	83
3.2 Relación con el Subsistema de Contabilidad	83
3.3 Relación con el Subsistema de Tesorería	83
4. Principios presupuestarios y su importancia	83
4.1 Clasificación de los principios.....	84
5. Clasificadores Presupuestarios	85
5.1 Introducción	85
5.2 Definición	86

5.3	Objetivos e importancia	86
5.4	Clasificadores presupuestarios de recursos	87
5.5	Clasificadores presupuestarios de gastos	88
5.6	Combinación de Clasificadores	89
5.7	Modificaciones a los Clasificadores	91
5.8	Glosario interactivo	91
5.9	Conversores	91
6.	Evolución de Tipos de Presupuesto	91
6.1	Presupuesto por Programas	92
6.1.1	Definiciones y conceptos básicos	92
6.1.2	Categorías programáticas ¿Qué nos permite definir?	93
6.1.3	Metodología	93
6.2	Presupuesto para resultados	97
6.2.1	Definiciones y conceptos básicos	97
CAPITULO VII – EL PROCESO PRESUPUESTARIO DEL SECTOR PÚBLICO		99
1.	El ciclo presupuestario y sus etapas	99
2.	Planificación del Presupuesto	100
2.1	Etapas del proceso de planificación	100
3.	Formulación del Presupuesto	102
3.1	Criterios para la presupuestación	103
3.2	Mecanismos de confección del presupuesto en la Provincia de Córdoba	104
3.3	Estimación de recursos	104
3.4	Estimación de gastos y costos en el proceso presupuestario	106
3.5	El presupuesto y el cálculo de costos	106
3.6	Estimación de gastos de corriente y capital	107
3.7	Plan de Inversiones Públicas	108
3.8	Estructura del presupuesto y los gastos prioritarios	109
3.8.1	Estructura del Presupuesto a nivel Nacional	109
3.8.2	Estructura del Presupuesto a nivel Provincial	110
3.8.3	Elaboración del mensaje de elevación	111
3.8.4	Los gastos prioritarios	112
4.	Discusión/Aprobación del Presupuesto	113
4.1	Marco Normativo	113
5.	Ejecución Presupuestaria	114
5.1	Programación de la ejecución	115
5.2	Modificaciones presupuestarias. Concepto, Fundamento y Tratamiento	115
5.2.1	Tipos de modificaciones presupuestarias en la Provincia de Córdoba:	116
6.	Evaluación presupuestaria	117
6.1	Medición e Indicadores	118
6.2	Proceso de evaluación	121
6.3	Formulación Presupuesto para resultados - Metodología aplicada en la provincia de Córdoba	123
CAPITULO VIII - RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE EMPRESAS PÚBLICAS, FONDOS FIDUCIARIOS Y ENTES PÚBLICOS		143

1. Introducción	143
2. Características de las empresas públicas, fondos fiduciarios y entes públicos	143
2.1 Empresas del Estado	144
2.2 Sociedades del Estado	144
2.3 Sociedades de economía mixta	145
3. Presupuesto de fondos fiduciarios y entes públicos. Formulación y aprobación	148
3.1 Fideicomisos - Concepto	148
3.2 Antecedentes normativos	148
3.3 Clases de fideicomisos	149
4. Presupuesto Consolidado del Sector Público	151
4.1 Presupuesto consolidado del Sector Público Nacional	151
4.2 Cuenta Ahorro, Inversión y Financiamiento: aspectos generales	153
 CAPITULO IX - EL PRESUPUESTO PLURIANUAL	157
 1. Introducción	157
2. ¿Qué es el Presupuesto Plurianual?	157
3. Funciones del Presupuesto Plurianual	157
4. Antecedentes Normativos	158
5. Metodología para elaborar Presupuesto Plurianual	160
6. Beneficios del Presupuesto Plurianual	161
7. Problemas que presenta el Presupuesto Plurianual y cómo superarlos	163
8. Reflexiones Finales	164
BIBLIOGRAFÍA	164
 SECCIÓN 3	
SISTEMA DE CRÉDITO PÚBLICO	169
 CAPÍTULO X – CRÉDITO PÚBLICO	171
 1. Aspectos relevantes	171
2. Marco Legal	175
3. Composición y Clasificación de la deuda pública	175
4. Sistema de Crédito Público. Órgano Rector y su competencia	178
5. Vinculación con los demás Sistemas	182
6. Condicionantes y requisitos para el Endeudamiento	182
7. Procedimientos para el endeudamiento	188
BIBLIOGRAFÍA	190
 SECCIÓN 4	
SISTEMA DE TESORERIA	193
 CAPÍTULO XI – ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA TESORERÍA	195
 1. Consideraciones generales	195
2. Definición, objetivos y alcance del Sistema	196
3. Vinculación con el resto de los sistemas	197
3.1 Vinculación con el Sistema de Crédito Público	198

3.2 Vinculación con el Sistema Presupuestario	198
4. Organización y gestión de las Cuentas Bancarias Oficiales	198
5. Administración del Tesoro	200
5.1 Fondo Unificado	200
5.2 La Cuenta Única del Tesoro (CUT)	201
6. Controles en el sistema de pagos	202
6.1 Cesiones y embargos	204
6.2 Cesión de crédito	205
6.3 Embargo	205
 CAPÍTULO XII – PROGRAMACIÓN DEL TESORO	 209
1. El proceso de programación financiera	209
1.1 Estimación de ingresos y gastos	210
1.2 importancia de la programación en la ejecución presupuestaria y financiera	 211
2. Elaboración y administración de la Caja del Tesoro	212
3. Instrumentos vinculados con la programación del Tesoro	213
4. Sistemas de control aplicados a la Tesorería	214
5. Déficit estacional de caja. Elementos necesarios para su financiación	214
6. Salidas de información de la Tesorería	215
BIBLIOGRAFÍA	216
 SECCIÓN 5	
SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	219
 CAPÍTULO XIII – CONTABILIDAD PÚBLICA - CONCEPTOS BÁSICOS	 221
1. La hacienda Pública. Su diferencia con la hacienda Privada.	
Organización de la Hacienda Pública	221
1.1 La Hacienda Pública	221
1.2 Diferencia entre la Hacienda Pública y la Hacienda Privada	222
1.3 Organización de la Hacienda Pública	223
2. Contabilidad. Concepto. Contabilidad del Estado	223
2.1 Contabilidad. Concepto	223
2.2 Contabilidad del Estado	224
3. Contabilidad como sistema de información. Objetivos	225
4. La importancia de la información contable para la toma de decisiones y el control	 226
5. Ámbito de aplicación de la Contabilidad Pública	226
 CAPÍTULO XIV - SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y SUS CARACTERÍSTICAS	 229
1. Vinculación con el resto de los Sistemas. Sistema contable como elemento integrador	 229
1.1 Sistema de Administración Financiera	229
1.2 Sistema de Información	232
2. Órgano rector del Sistema Contable y sus competencias	232
3. Marco Normativo de la Contabilidad Gubernamental	234

4. Aplicación de principios generalmente aceptados	236
4.1 Postulado Básico: Equidad	237
4.2 Principios de Contabilidad	237
5. Ámbito Provincial	242
6. Normas Contables del Sector Público	243
6.1 Normas generales a nivel Nacional	243
6.2 Cualidades de la Información Contable.....	244
7. Normas particulares de valuación y exposición	245
CAPÍTULO XV - MOMENTOS DE LOS REGISTROS PRESUPUESTARIOS Y CONTABLES	247
1. Introducción	247
2. Registración de los recursos. Etapas. Dificultades en la determinación del momento del devengado	247
2.1 Registración de los Recursos	247
2.2 El tratamiento de Recursos en el Ámbito Nacional	248
2.3 El tratamiento de los Recursos en la Provincia de Córdoba	250
2.4 Dificultades en la determinación del momento del devengado de los Recursos	251
3. Registración de los gastos. Catálogo de bienes y servicios. Etapas de la ejecución presupuestaria del gasto	252
3.1 Registración de los gastos	252
3.2 Catálogo de bienes y servicios	252
3.3 Etapas de la Ejecución Presupuestaria de los gastos	253
4. Cierre del ejercicio financiero.....	257
CAPÍTULO XVI - INTERRELACION DE CLASIFICADORES	259
1. Plan de cuentas contables. Glosario de cuentas. Manual de Cuentas	259
1.1 Cuenta Contable	259
1.2 Plan de Cuentas	260
1.3 Glosario de Cuentas.....	261
1.4 Manual de Cuentas	262
1.5 Asiento Contable.....	262
2. Interrelación entre clasificadores presupuestarios y el plan de cuentas contables	263
CAPÍTULO XVII – EL BALANCE DEL SECTOR PÚBLICO	269
1. Cuenta de Inversión del Ejercicio	269
1.1 La Cuenta de Inversión de nivel Nacional	269
1.2 La Cuenta de Inversión en la Provincia de Córdoba	271
2. Estado de Ahorro Inversión y Financiamiento	273
2.1 Definición	273
2.2 Importancia de los resultados del Estado Ahorro - Inversión- Financiamiento (AIF)	273
3. Estados Financieros	276
3.1 Importancia	276
3.2 Estado de Situación Patrimonial	277

3.3 Estado de Evolución del Patrimonio Neto	277
3.4 Estado de Recursos y Gastos	278
3.5 Estado de Flujos de Efectivo	279
3.6 Notas y Memoria	280
3.7 Modelo Contable	280
3.8 Desviaciones aceptables y significación	282
4. Presentación oportuna de la Cuenta de Inversión o Balance de	
Estado al órgano de control	287
BIBLIOGRAFÍA	288
SECCIÓN 6	
SISTEMAS DE CONTROL GUBERNAMENTAL	291
CAPÍTULO XVIII - EL CONTROL GUBERNAMENTAL	293
1. El control eficiente. Aspectos generales	295
2. Tipos de control	295
3. Responsabilidad de los funcionarios públicos	297
3.1 Responsabilidad Civil	298
3.2 Responsabilidad Política	298
3.3 Responsabilidad Administrativa	299
3.4 Responsabilidad Penal	300
3.5 Responsabilidad Ética	301
4. Evolución del Control en Argentina	301
CAPÍTULO XIX - CONTROL INTERNO	305
1. Aspectos Generales	305
2. Responsabilidad dentro de la Organización	306
3. Limitaciones del Control Interno	307
4. Aspectos legales básicos - El Control Interno en la Argentina	308
5. Competencias, funciones y facultades de la SIGEN	309
6. Síndico General de la Nación: atribuciones y responsabilidades	311
7. Normas de Control Interno	312
8. Componentes del Control Interno	312
8.1 Ambiente de control	312
8.2 Evaluación de riesgos	313
8.3 Actividades de control	314
8.4 Información y comunicación	316
8.5 Supervisión	316
9. Auditoría Interna Gubernamental	318
9.1 Misión de la Auditoría Interna Gubernamental	318
9.2 Condiciones a observar en el ejercicio de las Auditorías Internas	319
10. Organización y realización del trabajo de Auditoría	322
11. Fases de la tarea de Auditoría	324
12. Tipos de Auditorías	330
13. El Control Interno en la Provincia de Córdoba	334
CAPÍTULO XX - CONTROL EXTERNO	337

1. Control Externo - Definición	337
2. La necesidad del Control Externo.....	337
3. Órgano de Control Externo: Auditoría General de la Nación	338
4. Funciones, competencias y facultades de la AGN	339
5. Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas	341
6. Defensor del Pueblo.....	343
7. Sistema de Fiscalización Provincial	346
8. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba	347
9. Atribuciones del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba.....	348
10. Facultades del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba.....	349
11. Participación Ciudadana. El control de la sociedad	350
BIBLIOGRAFÍA	352
SECCIÓN 7	
RESPONSABILIDAD FISCAL	355
CAPÍTULO XXI – RESPONSABILIDAD FISCAL	357
1. Las reglas fiscales. Marco conceptual.....	357
2. Antecedentes normativos de reglas fiscales en la Argentina	359
3. El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal	360
3.1 Pautas de carácter cualitativo	361
3.2 Pautas de carácter cuantitativo	367
4. Excepciones al Régimen de Responsabilidad fiscal. Ley 26.530	371
5. Responsabilidad Fiscal en la Provincia de Córdoba	372
5.1 Ley Provincial de Comportamiento Fiscal	372
5.2 Políticas de Transparencia desarrolladas por el Estado Provincial	373
BIBLIOGRAFÍA	373
AGRADECIMIENTOS.....	377

SECCIÓN 1

INTRODUCCIÓN A LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

AUTORES

Agustina Eugenia Benicio

Julio César Comello

Martín Manchado

Andrés Pérez

Luciana Pérez Simes

CAPÍTULO I

EL ROL DEL ESTADO EN LA SOCIEDAD

1. El rol del Estado en la sociedad

El Estado es un fenómeno social que ha sido y es objeto de estudio permanente de todas las disciplinas que componen las ciencias humanas. Cuestiones tales como precisar lo que se entiende por “Estado”, determinar su origen, establecer los fundamentos de su existencia o modelizar su funcionamiento, así como aquellos aspectos normativos en torno a su “deber ser”, han sido permanentemente abordados a lo largo de la historia del pensamiento.

En lo que respecta a los abordajes más modernos es posible identificar dos dimensiones fundamentales en torno a las cuales se han construido los enfoques teóricos para el estudio del Estado, según se piense al mismo como un conjunto complejo de instituciones burocráticas, o alternatively como un aspecto de las relaciones sociales.

La primera dimensión se fue forjando en los desarrollos teóricos de los autores clásicos de fines del siglo XIX y principios del XX. Éstos veían al Estado principalmente como una institución burocrática vinculada exclusivamente al Derecho. Ya hacia mediados del siglo XX comenzó a surgir una visión sociológica que desplazaba el énfasis hacia la segunda dimensión, esto es, a pensar al Estado como un fenómeno emergente de las relaciones sociales. Así, ingresaron al lenguaje nuevas categorías analíticas tales como “sistema político” o “gobierno”, que paulatinamente fueron reemplazando o complementando al concepto de Estado. En general, desde las nuevas perspectivas se concebía al Estado como “un terreno en el que los grupos de interés de carácter económico, o bien los movimientos sociales normativos, contendían o se aliaban entre sí para configurar la adopción de decisiones de política pública. Se entendía que esas decisiones eran repartos de beneficios entre los grupos que los reclamaban.” (Scockpol, 2008).

En paralelo, a lo largo de todo el período, desde las corrientes más identificadas con el marxismo se han aportado concepciones de Estado con énfasis en la dimensión material. El punto en común de las diversas posturas marxistas está, básicamente, en la configuración del Estado como instrumento de las clases dominantes que sirve para mantener y ampliar los esquemas de producción y acumulación vigentes.

De un lado o de otro, ya hacia la mitad del siglo XX eran pocos los autores que conservaban como idea principal la concepción del Estado como un complejo de instituciones burocráticas. Sin embargo, esta idea comenzó a recuperarse y a renovarse a mediados de la década de 1970, en la medida en que diversas posturas teóricas comenzaron a contemplar que las determinaciones del Estado no siempre eran consecuencia de demandas sociales de los sectores en pugna, sino que el Estado era ya un agente con fines y objetivos propios. En aquellos años se concibe la visión de los “Estados autónomos”, en el sentido de que éstos, en tanto organizaciones con control sobre territorios y personas, formulan políticas que no son necesariamente un reflejo de demandas o intereses de grupos o clases sociales. Según estas visiones, el Estado se revela como un actor en sí mismo, con voluntad de poder y con intereses propios, que posee iniciativas no necesariamente relacionadas ni con la voluntad de poder de los grupos o clases sociales, ni con intereses provenientes de éstos.

Esta visión, sin embargo, soslayaba el carácter del Estado como garante de determinadas relaciones sociales, que sin él no tendrían vigencia. Quienes veían al Estado como una entidad autónoma, eran criticados por no contemplar el carácter que éste posee como sostén para el desarrollo y mantenimiento de determinadas reglas de convivencia social, tales como las relaciones de propiedad, las formas de transferencia intergeneracional de la propiedad, o las configuraciones generales de la relación entre el capital y el trabajo.

A lo largo de los últimos años, si hay un punto en común entre los abundantes y controvertidos abordajes teóricos sobre el Estado, éste ha sido el cuestionamiento sobre la relación de prevalencia que existe entre el Estado y la sociedad. Dicho de otro modo: ¿es el Estado una entidad autónoma que actúa con una lógica propia y en forma independiente de los intereses de la sociedad?, o por el contrario, ¿es el Estado una institución condicionada y determinada por el conjunto de las relaciones sociales? Más aún, quizás a la inversa de esto último: ¿es el Estado el garante de las relaciones sociales instituidas?

Encontrar respuesta a estas preguntas excede las pretensiones de esta obra. Sin embargo, es importante reflexionar acerca de ellas, toda vez que la práctica de la administración financiera pública se ve absolutamente condicionada por la concepción del Estado de la época en la que se desarrolla.

2. El surgimiento del Estado Moderno

2.1 La centralización del poder

Durante los siglos XIV y XV Europa occidental vivió la transición entre el final de la Edad Media y el comienzo del Renacimiento. Impulsado por diversas fuerzas económicas y sociales en aquellos tiempos se comienza a identificar el surgimiento de las bases de una nueva forma de organización política: el Estado moderno.

Una de las características básicas que distinguen al Estado moderno de las formas políticas inmediatamente anteriores es, principalmente, una **mayor centralización del poder**. El poder fragmentado de los señores feudales se va consolidando, en un primer momento, en una forma corporativa y contradictoria en la que coexisten poderes locales con un poder central. Paulatinamente, se va observando

un proceso generalizado de organización social en torno a un Estado con control e intervención crecientes sobre las relaciones económicas, sociales y políticas y con supremacía sobre un territorio más o menos definido. Una segunda característica de aquel Estado moderno en formación es la **secularización**, esto es, el proceso en el que la política y la administración se separan -muy lentamente- de la administración del poder religioso. La política se comienza a entender en torno a la racionalidad del individuo, que se va constituyendo en matriz filosófica de los nuevos tiempos. Una tercera característica del Estado moderno es el surgimiento de una **burocracia profesional** que opera en base a códigos y Leyes estatuidas, elaborados sobre criterios de racionalidad que son puestos en efecto por un conjunto de funcionarios idóneos que perciben un salario.

A medida que el poder se va centralizando surgen en Europa las denominadas monarquías absolutas que serán la forma de Estado predominante hasta fines del siglo XVII.

En el proceso de conformación de las estructuras políticas modernas la centralización del poder político, la unificación de la moneda, la eliminación de aduanas interiores, el ejercicio del monopolio de la violencia que permite garantizar la seguridad para las transacciones y la creciente uniformidad de la legislación mercantil y del sistema de pesos y medidas, fomentarán la consolidación de mercados internos, acompañando el desarrollo y la consolidación del sistema capitalista mercantil.

2.2 El Estado Liberal y su crisis: surgimiento del Estado de Bienestar

A lo largo de los siglos XVII y XVIII se fueron gestando las bases para la configuración del denominado Estado liberal. Este proceso encuentra su punto de referencia histórico en la Revolución Francesa de 1789. El concepto de Estado Liberal hace referencia a un conjunto de elementos que configuran un orden jurídico-político cuyo fin es garantizar los derechos civiles a través del imperio de la Constitución y de la Ley. Constituye un rasgo esencial de este Estado la división y separación de los poderes, que permite un equilibrio en el ejercicio del poder y constituye la garantía del ejercicio de la libertad del ciudadano.

La filosofía política de esta época se consolida en torno al concepto de la división del trabajo y de su consecuencia inmediata, el mercado, el cual es entendido como el mecanismo por excelencia de asignación eficiente de recursos. El funcionamiento del sistema de mercado requiere garantizar la plena libertad del individuo para lograr una buena coordinación de la organización material de todos los actores involucrados. Es manifiesta la interrelación funcional entre los nuevos postulados políticos y su aplicación directa en la organización del sistema de acumulación. El liberalismo político es complementario al sistema de libre comercio, el cual a su vez permite el desarrollo de un esquema de organización económica y de un incremento en el producto mundial que no encontrará precedentes en la historia del mundo.

Tras varios episodios críticos que, hacia finales del XIX y principios del XX, anunciaban el agotamiento del sistema, la gran crisis económica de la década de 1930 fue la culminación de un período clave del régimen de acumulación impe-

rante. Esta crisis implicó el quiebre del consenso existente acerca del Estado Liberal como garante del libre funcionamiento del mercado.

En las primeras décadas del siglo XX se comienzan a formular los postulados que darán lugar al paradigma del Estado de Bienestar. Éste se configurará como un nuevo modelo político en el que el Estado asume un rol absolutamente nuevo como respuesta a los problemas que el liberalismo no lograba resolver. El objetivo fue, en gran medida, atenuar la conflictividad para evitar la disgregación social y no llegar a una completa renuncia al sistema de mercado como principal distribuidor de los recursos. El medio: garantizar un piso mínimo de condiciones de vida a la población.

2.3 Crisis del Estado de Bienestar

Hacia mediados de la década de 1970 comenzaron a manifestarse, a escala mundial, los efectos del agotamiento de la expansión previa del capitalismo extendida por las innovaciones en materia de intervención estatal. Largos períodos de estancamiento e inflación en los países centrales terminarían por aumentar los costos de producción, el desempleo y reducir el consumo. Sociedades cada vez más plurales y fragmentadas demandaban respuestas que el Estado ya no se encontraba en condiciones de brindar. Las críticas avanzaban sobre el hecho de que las pretensiones igualitaristas, los derechos adquiridos y la participación democrática de nuevos protagonistas antes ignorados, cargaban al Estado con demandas exageradas y redundaban, en definitiva, en una pérdida de competitividad de la economía y una baja productividad general. La nueva propuesta, luego resumida en el concepto del Estado Neoliberal, consistió en deflacionar la política y la economía, mercantilizar las prestaciones sociales y despolitizar a la sociedad.

La propuesta del Estado Neoliberal puede ser resumida en dos grandes vectores:

1. Los grandes objetivos sociales de pleno empleo y de distribución igualitaria del ingreso quedaron supeditados a los mecanismos de regulación económica del mercado.
2. Los conflictos entre los intereses propios de cada clase se resuelven en la lucha política a partir de la operación de la democracia formal y con el ejercicio del voto.

Como consecuencia de la interrelación de estos dos vectores, para hacer frente a los problemas sociales, la atención gubernamental se centró definitivamente en la creación y el sostenimiento de sistemas jurídicos y económicos que salvaguarden la libertad individual y fomenten la libre iniciativa empresarial de los individuos, confiando en el “efecto derrame” que el fortalecimiento de las actividades privadas tendría sobre las condiciones de vida de los individuos. En suma, se buscaba un Estado fuerte que sostuviera las instituciones, y una regulación de mercado fundamentado en la “racionalidad económica” de la empresa privada.

La consecuencia inmediata de esta transformación fue el debilitamiento de la autoridad del Estado. Mecanismos como la descentralización, la privatización y la desregulación, persiguieron una brusca eliminación de las funciones

empresarias, productivas y sociales del Estado y la expansión del espacio del mercado. Por otro lado, las políticas también incorporaron el concepto de *subsidiariedad*¹ como principio legitimador de la descentralización y traspaso hacia los niveles sub-nacionales y a los gobiernos locales.

A nivel internacional, se empezaban a consolidar los bloques económicos internacionales, que sirven para ampliar el alcance del espacio del mercado en términos territoriales. Así, mediante la eliminación de las barreras aduaneras, se buscaba la mayor movilidad de los factores productivos y una mayor escala territorial.

En síntesis, el nuevo modelo de organización política se caracteriza por el traspaso de atribuciones desde el Estado al mercado, y desde del poder central a las entidades sub-nacionales y hacia bloques supranacionales. El Estado se “transforma” y “moderniza”, y pasa a tener un rol menos preponderante.

Los efectos de este modelo comenzaron a observarse a escala mundial y desde los primeros momentos se puso de manifiesto la preocupación por el creciente grado de inequidad que efectivamente generaba al dejar sin cobertura a grandes franjas de la población que antes eran protegidas directa o indirectamente por el Estado de Bienestar. La contradicción entre capital y trabajo, entre regulación o planificación y libertad de mercado se llevó al extremo. El final de este proceso, según sostienen algunas posturas teóricas, es que el Estado como lo hemos conocido está llegando a su ocaso final, ya que ha dejado de ser el sujeto de desarrollo capitalista, para ser reemplazado por el mercado global en el cual las naciones tienden a diluirse. Otras posturas, por el contrario, sostienen que ante la preeminencia de las fuerzas del mercado global, de las empresas transnacionales y del gran poder de las finanzas internacionales, las sociedades se han reencontrado con el Estado como herramienta para proteger y defender sus intereses.

Más allá de los debates contemporáneos lo cierto es que el Estado, tal como lo conocemos, se encuentra atravesando nuevos tiempos de crisis y redefinición. Resulta evidente que, más veces de las deseables, el Estado termina fallando como modo de expresión de los intereses de los colectivos menos poderosos, los que quedan entrampados en los mecanismos del poder establecido. También resulta evidente que un Estado mal administrado puede constituirse en un verdadero lastre para el desarrollo económico de una región. Y también es una realidad que el Estado tiene limitada capacidad de respuesta ante las presiones del poder global extraterritorial, toda vez que se encuentra atado a vínculos necesarios e ineludibles con el mundo. Estas contradicciones terminarán seguramente, redefiniendo en mayor o menor medida la manera en que se configura el Estado en la actualidad.

3. Historia del Estado Argentino

A lo largo de la historia argentina, podemos identificar esquemáticamente tres modelos de Estado: el Estado liberal, vigente entre 1880 y 1930, el Estado de bienestar keynesiano, entre 1930 y 1976, y el Estado Neoliberal, entre 1976 y 2001.

¹ Este concepto se amplía en el punto 5 del Capítulo 1.

3.1 El Estado liberal

La caída del régimen colonial a principios del siglo XIX dio origen a un período de disolución de las autoridades políticas centrales y de desarticulación de los vínculos económicos y sociales que habían prevalecido en el período anterior, y llevó a una larga disputa entre Buenos Aires y el interior por el control de la hegemonía política que no se resolvería sino hacia las décadas finales del siglo.

Al tiempo se iba configurando a nivel internacional un nuevo esquema de división de trabajo en el cual los países que dejaban de ser colonias se convertían en proveedoras de materias primas y en mercados de consumo de bienes finales, en un mercado mundializado con centro en los países que vivían sus procesos de industrialización a gran escala.

El espíritu positivista de “orden y progreso” o, en su versión local de “paz y administración”, resumía las aspiraciones de modernización y transformación que eran necesarias para que el territorio se adaptara adecuadamente a este nuevo orden mundial. Así, se requería de un poder que ejerciera su autoridad de manera centralizada en todo el territorio nacional. Las fuerzas económicas, sociales y culturales se fueron alineando hacia la consecución de este objetivo.

Hacia 1880 se consolidaron las tendencias para la emergencia del Estado nacional a partir de la asunción del Presidente Julio Argentino Roca y la federalización de la Ciudad de Buenos Aires. Por aquella época se consolidó la formación de un aparato estatal que, básicamente, logró el monopolio de la fuerza frente a las disidencias interiores y a los peligros exteriores. Concomitantemente, se organizó un sistema centralizado de obtención y distribución de recursos fiscales, y diversos espacios de la sociedad hasta ese momento en poder del clero o de fuerzas civiles independientes fueron secularizados y apropiados por el Estado.

Esta etapa formativa del Estado no estaba sin embargo libre de conflictos y tensiones. Las prioridades se encontraban alineadas en función de la instauración de las precondiciones mínimas en las que fuera posible el funcionamiento de un mercado interno; éste, a su vez, debía ser compatible con el nuevo orden mundial en el que el país tenía un rol definido de proveedor de materias primas y consumidor de bienes industriales. En aquellos tiempos fundacionales el Estado tenía serias dificultades para extraer recursos de una sociedad carente de organización previa, por lo que debió recurrir en forma sistemática al endeudamiento externo y a financiar las transformaciones estructurales necesarias con capitales extranjeros (Abal Medina, 2012). Así, un poco por convicción y otro poco por necesidad, el modelo de Estado que se terminó dando consistió en uno de características liberales, con competencias y ámbitos de actuación limitados.

Entre 1880 y 1914 el Estado logró financiar la modernización del sistema económico local con ingresos provenientes de las rentas aduaneras aplicadas mayoritariamente sobre las importaciones, y mediante un acceso masivo al capital financiero internacional tanto en su forma de empréstitos al Estado como en la forma de inversión real, muchas veces con garantías y acuerdos llevados adelante por el propio Estado con las empresas extranjeras. El modelo agroexportador era a la vez el fin y el principio de este proceso: los ingresos fiscales provenían del comercio con el mundo, los recursos eran destinados a la implementación del mismo modelo y a su desarrollo. Pero, la Gran Guerra de 1914 modificaría para siempre

el orden mundial en el que se sustentaba el sistema económico local, marcando una bisagra que vendría a replantear las relaciones económicas mundiales y su correlato en el sistema de acumulación local (López, B. y Rubins, R. en Abal Medina, J. y Cao, H., 2012).

3.2 El Estado de Bienestar

Como consecuencia de la crisis económica de 1929 y las transformaciones a escala global que desencadenó, se motivó una profunda revisión de los postulados liberales que hasta ese momento predominaban en el pensamiento político occidental. El precepto según el cual los mecanismos de mercado tendían al equilibrio fue puesto en duda ante la proliferación de altas tasas de desocupación y una depresión económica profunda que justamente esos mecanismos de mercado llevaron a transmitir de un país a otro. El Estado, a través de políticas fiscales y monetarias expansivas, se resolvió como el motor de arranque que necesitaban las economías deprimidas. Así surgieron el Estado de bienestar en los países desarrollados y el Estado desarrollista y proteccionista en los países en desarrollo (Brezzer Pereya, 1998). El freno al comercio mundial, la caída del patrón oro y el intento por evitar los mecanismos de transmisión de la crisis, llevó al creciente aislacionismo de las distintas naciones, lo que tuvo efectos devastadores para la economía local, hasta ese entonces sustentada en el comercio internacional. La demanda externa se deprimió abruptamente y un nuevo sistema de acumulación se hizo necesario a la luz de los nuevos acontecimientos.

Así, siguiendo las tendencias mundiales, a nivel local el Estado amplió su ámbito de actuación y sus competencias, se convirtió en el principal proveedor de bienes y servicios públicos, participó en forma directa e indirecta en la producción de bienes estratégicos y pasó a controlar y regular el mercado cambiario, el sistema financiero y el comercio exterior, a niveles impensados para las épocas de pensamiento liberal.

Las transformaciones en la configuración del Estado se produjeron a partir de la confluencia de dos nuevas lógicas: la del Estado keynesiano y la del Estado de bienestar. Por un lado, el Estado de bienestar apuntaba a garantizar condiciones de vida digna para todos sus ciudadanos, aunque con indudables efectos sociales. La instauración del Estado de bienestar no carecía de una lógica económica: para lograr un desarrollo autónomo y alejarse del modelo agroexportador, era requisito predominante la consolidación de un mercado interno con poder de consumo, para así permitir la consolidación de un sistema económico fundado en la sustitución de las importaciones.

Por otro lado, la idea del Estado como un agente más preponderante se relaciona con la necesidad de equilibrar las fluctuaciones de los ciclos económicos que habían probado ser tan perjudiciales en el desencadenamiento de la crisis del 29.

Los gobiernos conservadores que asumieron luego de derrocar a Hipólito Yrigoyen y los sucesivos gobiernos civiles, implementaron una política de atenuación de los efectos de la crisis mundial sobre la economía nacional, creando los primeros entes reguladores nacionales -la Junta Nacional de Granos y la Junta Nacional de Carnes- y el Banco Central. Ante la escasez de divisas, producto de la

disminución del comercio internacional, se instauró el control de cambios y se abandonó definitivamente el patrón oro. Se implementaron tipos de cambio diferenciales que permitieron obtener recursos fiscales del sector agroexportador con el fin de financiar un programa de industrialización que lograra la fabricación nacional de los bienes de consumo.

Así, el Estado comienza una fase de creciente relevancia en la vida institucional que se materializó mediante la creación de un sinnúmero de entidades autárquicas y de dependencias, para permitir la asunción de ese nuevo rol de Estado empresario. La complejización del aparato estatal llevó a un gran desarrollo de las funciones de planificación y coordinación, además de las operativas. Más impuestos fueron creados para financiar las operaciones y se establecieron los primeros regímenes de financiamiento compartido entre la Nación y las Provincias, sentando las bases de los esquemas de coparticipación de tributos.

Durante las dos presidencias de Juan D. Perón (1946-1955) la magnitud de la intervención pública alcanzó su máxima expresión. Sin embargo, aunque los gobiernos que le sucedieron coincidieron discursivamente en la crítica al amplio aparato estatal existente, pocos creían que las reformas necesarias implicaran una apertura al comercio mundial o el retiro de su participación en la economía. En la práctica, se aplicaron sucesivamente políticas desarrollistas con participación estatal y fuerte presencia de capital extranjero, para luego dar marcha atrás con las concesiones al capital foráneo. Más de una década después del derrocamiento de Perón se intentaría una nueva reorganización del aparato estatal y se avanzaría con la creación de institutos de seguridad social y otras reformas, que de ningún modo significarían un retroceso de la preponderancia del Estado en el escenario social y económico del país (López, B. y Rubins, R. en Abal Medina, J. y Cao, H., 2012).

En síntesis, durante este largo período, de diversas maneras y con visiones contrapuestas, el aparato estatal se constituyó en un agente preponderante en la vida económica de la Nación. La expansión estatal en la Argentina registrada en estos años no representa una tendencia aislada ni excepcional; por el contrario, encuentra su paralelo en prácticamente todas las experiencias internacionales.

3.3 El Estado Neoliberal

Ya a fines de los años 70 el esquema de acumulación con eje en el Estado comienza su paulatina erosión con motivo de la consolidación de las actividades económicas transnacionales, las empresas multinacionales, las sociedades *offshore*, y la internacionalización de los procesos productivos. Como consecuencia de factores tecnológicos,² políticos y a partir de ciertas innovaciones en las regulaciones financieras de los países centrales que permiten la creciente internacionalización del capital, comienza a erigirse una economía mundial y globalizada, cuyo ámbito de actuación no reconocía límites territoriales concretos y, en la medida en que sus intereses así lo indicaran, tendía a socavar las autonomías estatales. El proceso de globalización condujo a los diferentes gobiernos a adoptar medidas de liberalización y desregulación financiera. La consecuencia más visible

² Durante este período se observó una abrupta caída en los costos de transporte y comunicación.

fue la pérdida de capacidad de control por parte de los Estados sobre las condiciones en las que las actividades económicas se desarrollaran en sus respectivos territorios. Los gobiernos pasan a encontrarse relativamente debilitados frente a los capitales concentrados, perdiendo así muchos grados de libertad en relación a sus políticas monetarias y financieras, y quedando a expensas de los grandes flujos financieros. El nuevo orden global significó la pérdida de la centralidad de los Estados en las relaciones económicas.

En la Argentina, estos cambios de época se manifestaron mediante una serie de transformaciones estructurales que llevó adelante el gobierno militar asumido en 1976. Se dio lugar a un proceso de privatización de la actividad empresarial estatal que tuvo en general dos mecanismos de acción: la liquidación de empresas industriales de pequeño tamaño, y la privatización periférica de las grandes empresas públicas, mediante la transferencia o subcontratación de parte del negocio al sector privado. En paralelo se desarrollaron diversas políticas de descentralización del gasto, tales como la transferencia de algunos servicios esenciales al ámbito provincial.

Las elecciones de 1983 pusieron en funciones a un gobierno democrático e institucionalmente legítimo que se proponía instaurar un modelo de desarrollo inclusivo que pusiera fin a la dependencia. Sin embargo, la internacionalización de la economía capitalista estaba en su apogeo, y la crisis estructural del modelo de Estado siguió su curso a pesar de las políticas de estabilización encaradas por el nuevo gobierno, heridas de muerte por la lanza del déficit fiscal y el peso de la deuda pública. En efecto, durante la década de los ochenta la economía y la sociedad argentina estuvieron sujetas al final del modelo Estado-céntrico, que culminó con una crisis profunda en 1989, durante la que asumió el nuevo Presidente Carlos S. Menem.

Crisis del Estado en América Latina (Bresser Pereira, 1998):

En los años 80, la crisis y el estancamiento vivido por los países latinoamericanos fue ante todo una crisis del Estado: una crisis fiscal, una crisis del modo de intervención, una crisis de la forma burocrática y una crisis estructural del proceso de desarrollo que llegaba a su fin.

Durante las décadas anteriores el Estado intervino agresivamente en el sistema económico con la estrategia de sustitución de importaciones, proceso que hacia fines de la década del 60 encontraba sus límites como modelo de industrialización, al acusar desventajas tecnológicas y de provisión de capital que no podía resolver. El proceso de desarrollo anterior ocurrió generalmente en el marco de una interpretación y de una estrategia nacional desarrollista, al amparo de una fuerte intervención del Estado. No obstante sus grandes logros, este modelo de desarrollo produjo el crecimiento cuantitativo y cualitativo del aparato estatal, lo que lo hizo cada vez menos sustentable. Tras el ciclo final de endeudamiento masivo de la década de 1980, el proceso de desarrollo centrado en el Estado terminó en una crisis de deuda externa, la que fue esencialmente fiscal, aunque el sector privado también tuvo su parte, tanto directa como indirectamente al haberse previamente estatizado las deudas empresarias en más de una oportunidad.

Las contradicciones internas del modelo de desarrollo implementado provocaron las distorsiones que determinaron no sólo la reversión del ciclo económico, sino también del ciclo de intervención, dando lugar a las políticas pro-mercado que surgieron como respuesta.

Las experiencias traumáticas vividas explican la aceptación y el consenso político necesarios para dar lugar al proceso de estabilización y transformación estructural que tuvo lugar durante la década de 1990. Este proceso transformador desmanteló rápidamente la matriz económica y social centrada en la presencia del Estado que había permanecido vigente por tanto tiempo. Se dio fin al rol empresario del Estado mediante la privatización definitiva de las empresas públicas, la desregulación y la liberalización, para dar fuerza al sistema de mercado como esquema asignador central de la economía, y la descentralización del gasto en materia de educación y salud en las jurisdicciones provinciales que se había iniciado en el último gobierno militar.

La reforma constitucional de 1994 modificó la estructura representativa nacional, provincializó los recursos naturales del subsuelo –lo que impactó en los recursos económicos disponibles para el gobierno nacional– y modificó en cierto grado la estructura institucional del aparato administrativo. El modelo vigente en la década de 1990 encontró continuidad en la asunción del nuevo gobierno democrático del Presidente Fernando De la Rúa en 1999.

No obstante los esfuerzos realizados en reducir su tamaño, el Estado no lograba controlar los grandes déficits financieros que el mismo cambio de paradigma había creado. Para controlar la inflación, a inicios de la década se puso en vigencia un esquema de tipo de cambio fijo convertible para la moneda nacional. Si bien se logró controlar el proceso inflacionario, la moneda local se apreció fuertemente en términos reales a lo largo de la década, lo que derivó en una creciente pérdida de competitividad de la economía local. La economía estancada impedía la obtención de recursos para financiar al Estado, con lo que el incremento en el endeudamiento era cada vez más acelerado. El propio peso de los servicios de deuda en la que se había incurrido para modernizar la economía incrementaba aún más el déficit. Finalmente, un cambio en las condiciones de los mercados de capitales internacionales que dificultaron la continuidad de los programas de financiamiento, encontraron al Estado argentino en una delicada situación financiera que devino finalmente en un nuevo default de la deuda pública, el resquebrajamiento del sistema financiero y la caída del gobierno en diciembre de 2001. Durante los posteriores dos años se sucedieron varios gobiernos de transición, algunos de muy corta vigencia, a medida que la institucionalidad iba encontrando lentamente los equilibrios necesarios para completar el mandato trunco del gobierno saliente y normalizar el funcionamiento del aparato estatal.

3.4 El modelo de Estado vigente

En 2003 asume como presidente elegido por el voto popular el Dr. Néstor C. Kirchner. Con el nuevo gobierno se puso en vigencia un nuevo modelo de Estado, caracterizado por una nueva fase de fortalecimiento de las capacidades es-

tatales y del alcance de sus operaciones. En los primeros años, merced al superávit fiscal y comercial logrado tras la cesación de pagos, la recuperación de la actividad económica y la mejora de los precios de las exportaciones argentinas, con la consecuente acumulación de reservas internacionales –todos fenómenos no privativos de la Argentina sino propios de la dinámica de muchos países emergentes– el Estado fue recobrando su capacidad de acumular poder, atenuar la dependencia financiera internacional y consolidar la autonomía respecto de los intereses económicos transnacionales.

Durante todo el proceso previo de integración económica con el mundo, los países fueron encontrando diversas restricciones a las capacidades de los Estados locales para intervenir. Al comienzo del nuevo siglo, los Estados nacionales fueron recuperando la capacidad de influir sobre el desarrollo de las poblaciones que habitan sus territorios en adecuado equilibrio con las tendencias a la integración política y económica internacional. El fortalecimiento de la autoridad de intervención sobre el sistema económico se manifiesta a través de mayores controles a la actividad privada. Son rasgos constitutivos del nuevo modelo estatal: una fuerte política de mediación entre el capital y el trabajo, la implementación de políticas activas de transferencia y subsidio, políticas activas orientadas al desarrollo y al crecimiento económico, el desarrollo de políticas explícitas en materia de distribución del ingreso, el retorno del Estado al monopolio de la seguridad social, la estatización de empresas de servicios públicos y una fuerte intervención en materia de inversión pública en infraestructura. En suma, el Estado cobra nuevamente un rol preponderante.

Sin embargo, el retorno al Estado presente en la vida económica y social no se encuentra exento de contradicciones y conflictos. Hacia la segunda década del nuevo siglo, la fuerte presencia estatal genera desequilibrios crecientes que se resuelven siempre en más presencia del Estado, lo que recuerda a aquel modelo en el que la presencia permanente del sector público y de la economía planificada atenta contra las posibilidades reales de desarrollo de un capitalismo nacional verdaderamente competitivo. Además, se configura un modelo de desarrollo que pretende ser autónomo, muchas veces a costa de una integración productiva con el mundo.

De todos modos, con sus logros y con sus contradicciones aún irresueltas, desde el inicio del nuevo siglo el Estado ha recuperado un rol preponderante en el escenario social, con una clara tendencia hacia la profesionalización y modernización de la estructura, la regulación del empleo público y la implementación de tecnologías. El desafío consiste en que este resurgimiento del Estado como actor central no constituya, finalmente, una réplica extemporánea del modelo estatal que rigió durante el modelo de Estado de bienestar. Es menester que el nuevo modelo de Estado no implique tan sólo la sustitución y el reemplazo del sector privado, sino que por el contrario, se conciba a sí mismo como un actor fundamental que coopera y colabora con los demás actores, algunos también públicos, pero otros privados y de la sociedad civil, en un marco de libertad y respeto mutuo. El nuevo modelo de Estado aún debe encontrar el equilibrio adecuado para construir uno que no sea omnipresente, pero que tampoco se encuentre completamente ausente.

En definitiva, el nuevo modelo de Estado aún debe resolver su papel para que su rol se concentre fundamentalmente en la reparación de las desigualdades sociales y en la creación de oportunidades de desarrollo, velando por la soberanía

de los recursos nacionales que aseguren un crecimiento sostenible y el bienestar de las generaciones presentes y futuras.

4. El Estado como productor de bienes y servicios

Desde un punto de vista teórico, la economía de mercado dadas determinadas condiciones, sirve para asegurar un uso eficiente de los recursos y constituye un mecanismo adecuado para dar respuesta a los interrogantes básicos: ¿qué producir?, ¿cómo producir? y ¿para quién producir? Los consumidores, a través del sistema de precios, revelan sus preferencias a los productores. Éstos, al intentar maximizar sus beneficios, producirán lo que los consumidores desean -respondiendo a la primera de las preguntas- y lo harán del modo en el que les resulte menos costoso -respondiendo a la segunda de las preguntas. Los dueños de los insumos necesarios para la producción recibirán así las remuneraciones por parte de los productores, también a través de sistemas de mercado, con señales de precios y maximización de ganancias, respondiendo así a la tercera de las preguntas.

Este punto de vista constituye, por supuesto, un cuadro altamente idealizado del sistema de mercado y de las relaciones entre sus participantes que termina siendo muy diferente de como se dan en la realidad. Para interferir en el sistema descrito, un universo de dificultades puede surgir: barreras de entrada, falta de flujo de información, economías de escala, inequidad en la distribución inicial de los insumos, son sólo algunas de ellas. Por esto, el mecanismo de mercado en su forma “pura” no es un esquema de organización material tan ideal como se postula en su forma más estilizada. El mercado, al menos por sí solo, no puede resolver la totalidad del problema económico. Las sociedades son entes verdaderamente muy complejos, complejidad que contrasta con la simpleza de los postulados teóricos requeridos para el funcionamiento del mercado competitivo.

En primer lugar, el sistema de mercado no puede funcionar en presencia de “externalidades”, esto es, en presencia de situaciones en las que los beneficios de consumo son compartidos y no pueden ser limitados a consumidores concretos, o bien, en presencia de situaciones en las que la actividad económica da como resultado un número de costos sociales que no son pagados por quien los causa.

En segundo lugar, el sistema de mercado responde a las pujas y demandas efectivas de consumidores y de los propietarios de los medios de producción determinada por el estado vigente de la distribución inicial de los recursos existentes. La mayor parte de las veces, sin embargo, la sociedad se reserva la posibilidad efectiva de decidir si esta distribución es la que considera más deseable, y ejecuta su decisión a través de un diverso menú de instituciones.

En tercer lugar, existen fenómenos, a un nivel agregado, tales como la inflación, el desempleo o el crecimiento económico, en los que el mercado, a través de la acción individual de sus agentes, tiene poca o nula capacidad de respuesta.

4.1 Asignación

El mecanismo de mercado está adaptado a la provisión de bienes privados, la cual se basa en el intercambio y puede darse sólo cuando existe un título exclu-

sivo de propiedad sobre los bienes o servicios a intercambiar. Dicho de otro modo, el mercado funciona sólo cuando existe la posibilidad de exclusión.

En este sentido, hay ciertos bienes cuyo consumo es no rival, es decir, cuando un individuo consume un bien o servicio, los beneficios que derivan de su consumo no reduce los beneficios del resto de la sociedad. Tal es el caso, por ejemplo, de la defensa nacional o de la emisión aérea de radio.

En otras ocasiones, el consumo de ciertos bienes sí es rival, pero la exclusión no es factible. Pensemos por caso en las calles, en hora pico, de una gran ciudad congestionada de peatones. Todos los transeúntes se molestan entre sí, pero es materialmente imposible excluir unos de otros y cobrar un precio por el derecho de paso.

Como vemos, ciertos bienes son no rivales y/o no suele ser factible la exclusión. Las preferencias del consumidor por tales bienes (el valor que los potenciales demandantes asignan a sucesivas unidades del producto) no se revelarán voluntariamente. Además, como el número de usuarios de muchos de estos bienes es generalmente grande, por lo que el aporte de cada consumidor al consumo total es relativamente poco significativo, los consumidores encontrarán que les interesa actuar como usuarios que no pagan (*free-riders*).

En estos casos, el sistema de mercado se torna ineficaz y se hace preciso un método distinto de provisión que permita satisfacer las necesidades sociales. La asignación a través de mecanismos de mercado se hace difícil e incluso impracticable.

De este modo, si la provisión de estos bienes es considerada deseable por la sociedad, ante la ausencia de un mecanismo de mercado para lograr una adecuada provisión de los mismos, se debe usar un proceso político de provisión. Este sistema debe permitir obtener la revelación de las preferencias (es decir, para decirle al gobierno cuáles son los bienes sociales que deben suministrarse y en qué cantidad) y al mismo tiempo, asignar los recursos necesarios para pagarlos.

La votación sobre las decisiones relativas a impuestos y gastos, en las que los votantes idealmente revelan sus preferencias a través de su apoyo electoral a distintas propuestas políticas, implica un mecanismo de elección entre diferentes propuestas presupuestaria de obtención y asignación de los recursos públicos.

Los procesos políticos de asignación de recursos suelen presentar rigideces e imperfecciones que hacen que los resultados obtenidos a veces disten de lo ideal, y suelen estar en proceso de rediseño continuo por parte de las sociedades que los conciben, muchas veces de manera conflictiva.

4.2 Distribución

El reparto de la renta y de la riqueza depende de la distribución inicial de las dotaciones de factores incluyendo tanto las capacidades individuales como las dotaciones acumuladas o heredadas. Pero esta distribución puede o no estar ajustada a lo que la sociedad considera deseable. El mercado puro, poco y nada puede hacer en materia redistributiva.

La distribución que surge del mercado supone un grado sustancial de desigualdad, especialmente entre las remuneraciones del trabajo y del capital. Si duda, los puntos de vista acerca de lo que constituye una justicia distributiva difieren, pero la mayor parte de las sociedades modernas considera necesario algún tipo de ajuste y regulación.

En la economía de mercado, la distribución de la renta depende de la distribución de las dotaciones iniciales de factores, y de los precios de éstos, precios que muchas veces son influidos a su vez por factores institucionales preexistentes que los configuran, tales como la estructura de salarios convencional, las condiciones sociales de las personas, el sexo, la raza, las costumbres, etc.

La distribución de la renta, producto del esquema descripto, posee un grado sustancial de desigualdad potencialmente no deseado por la sociedad para la que el mercado puede dar escasa respuesta.

La distribución de la renta se torna, entonces, en una cuestión esencialmente política, que se incorpora al diseño de las propuestas presupuestarias en torno a impuestos y transferencias. Las medidas no relacionadas directamente con objetivos distributivos también pueden tener repercusiones sobre la distribución.

La redistribución implica, inevitablemente, costes de eficiencia que también deben ser ponderados. Cualquier cambio distributivo deberá ser logrado al menor coste de eficiencia posible. A su vez, siempre existe la necesidad de equilibrar los objetivos de eficiencia y de equidad, que suelen estar en conflicto permanente.

4.3 Estabilización

En cuestiones tales como el nivel de empleo, la estabilidad de los precios, la solidez de las cuentas externas, la permanencia en el sendero del crecimiento económico, es insoslayable el papel del Estado. La consecución de objetivos relacionados con todas estas variables exige la dirección de la política pública, que permita evitar fluctuaciones importantes o largos períodos de inflación o desempleo. Además, con una interdependencia internacional creciente, los impulsos de inestabilidad se pueden transmitir a través de las fronteras de los países, con lo que el rol del Estado como estabilizador y desarrollador de políticas macroeconómicas activas, se potencia.

El Estado cuenta con un universo de instrumentos para tratar los problemas macroeconómicos, que pueden ser clasificados en monetarios y fiscales.

4.3.1 Instrumentos Monetarios

Para que el resto de los mercados funcionen en relativa armonía se requiere regular adecuadamente la oferta monetaria. Los grandes colapsos de sistemas financieros nacionales y globales de fines del siglo XIX y principios del XX dieron origen a la creación de distintos mecanismos en los diversos países, cuyo objetivo es regular el funcionamiento del mercado del dinero. El sistema bancario, sin ningún control, acentúa las tendencias a las fluctuaciones existentes en el mercado de crédito. Por consiguiente, la oferta monetaria debe ser controlada

por la autoridad monetaria central y ajustarse a las necesidades de la economía en términos tanto de estabilidad a corto plazo como del crecimiento a largo plazo.

La política monetaria incluye la regulación del sistema bancario, el establecimiento de las tasas de interés a través de la creación o destrucción de moneda y la intervención en los mercados financieros. Además los movimientos internacionales de capital pueden ser amortiguados o amplificadas según se crea conveniente, a partir de la intervención en la configuración del sistema cambiario existente.

4.3.2 Instrumentos Fiscales

La política fiscal también tiene una incidencia directa sobre el nivel de la demanda agregada. La elevación del gasto público será expansiva, al igual que los recortes impositivos y como consecuencia de la combinación de niveles de impuesto y gasto, el déficit público juega un importante rol. El incremento del gasto público o un recorte de impuestos incrementarán la demanda agregada de la economía, impulsando el crecimiento del producto global a costa de un déficit presupuestario que deberá ser financiado. A su vez, la forma de financiar ese déficit –esto es, la administración de la deuda pública- también es relevante. Si el déficit se financia con crédito interno o externo, a corto o largo plazo, y si es acompañado por política monetaria, determinará los efectos netos sobre el nivel de actividad y de empleo.

La combinación de todos estos instrumentos constituye la batería de políticas que el Estado tiene a su alcance para estabilizar el funcionamiento de los mercados y perseguir diferentes objetivos de política macroeconómica, contemplando a la vez los efectos ya tratados en materia de asignación y distribución.

En suma, a modo de esquema, podemos identificar 4 tipos de operaciones que desarrolla el sector público para el logro de sus objetivos:

Operaciones de producción de bienes y servicios: Son aquellas operaciones en la que se utilizan recursos reales y financieros para producir bienes físicos y servicios intangibles. Sus insumos se consumen con el primer uso o son insumidos en procesos de inversión, tanto para el sector privado como para el propio sector público.

Operaciones de inversión: Son aquellas operaciones que implican un incremento en el acervo patrimonial del Estado, sea en bienes de uso, infraestructura, equipamiento.

Operaciones de regulación: Son aquellas operaciones en las que el Estado utiliza las atribuciones para promover o sancionar prácticas, conferidas por el marco normativo vigente.

Operaciones financieras: Son aquellas operaciones que implican transferencias con o sin contraprestación de recursos financieros al sector privado o al sector público, en sus diversos niveles.

5. Subsidiariedad

Subsidiariedad y Sustituidariedad

El principio de subsidiariedad hace referencia al hecho de que los asuntos deben ser resueltos por la autoridad que se encuentre más próxima al objeto del problema. El “principio de subsidiariedad” es uno de los principios sobre los que se sustenta el federalismo.

Por su parte, la doctrina social de la iglesia amplía este concepto al comprenderlo como el principio en virtud del cual el Estado se encuentra inclinado a ejecutar una política, cuando advierte que los particulares no se bastan adecuadamente, y al mismo tiempo, el Estado debe abstenerse de intervenir allí donde los grupos o asociaciones más pequeñas sí pueden bastarse por sí mismas.

Entonces, hablamos de principio de sustituidariedad cuando el Estado transitoriamente debe ejercer funciones sustitutivas a aquellas que son propias de la responsabilidad raigal de la sociedad civil o del mercado ausente, debilitado o inexistente.

CAPÍTULO II

LAS FINANZAS PÚBLICAS

1. El campo de las Finanzas Públicas

La teoría de las Finanzas Públicas se ocupa de estudiar la intervención que la autoridad pública efectúa en una economía de mercado, principalmente a través de los ingresos y gastos (Albi y otros, 1994).

La justificación de esa intervención ha quedado demostrada en términos históricos a través del desarrollo del Capítulo I, donde se refleja que la economía de libre mercado, incluso en los países más ricos del mundo, no logra satisfacer necesidades sociales básicas.

Siguiendo a Albi (1994), algunos de los temas objeto de estudio de las Finanzas Públicas son las intervenciones públicas que se llevan adelante mediante los ingresos y gastos a través del presupuesto, donde también se reflejan los posibles déficits presupuestarios y sus formas de financiarlos; también analiza cuál es el papel del sector público en una economía de mercado moderno, el comportamiento de las administraciones públicas y cómo se toman las decisiones públicas. Además investiga los efectos económicos y las repercusiones distributivas de las actuaciones públicas en los diferentes sectores de la economía.

Las intervenciones públicas pueden ser muy amplias y diversas. Por ello es necesario delimitar el campo de estudio y concentrar la atención en los temas que serán de utilidad para el libro.

Como se desarrolló en el capítulo anterior, el Estado cumple funciones claves en la asignación y distribución de los recursos como también en la estabilización de la economía. Muchas de estas funciones recaen sobre las finanzas públicas, cuyo objetivo último es la eficiencia y equidad del sistema económico. En lo que resta del capítulo se hará mención a los objetivos recién enunciados como así también a los instrumentos con los que cuentan los gobiernos para alcanzarlos: las políticas públicas. Por último se analizará la estructura del sector público y las actividades que llevan a cabo.

2. La eficiencia y la equidad de las Finanzas Públicas

Los años de crisis, que se describieron en el Capítulo I, ayudaron a descubrir que la escasez y los costos son componentes esenciales en la administración

de las finanzas públicas. Se aprendió a exigir la eficiencia en el manejo de las finanzas, es decir, la eficiencia en la gestión pública.

Lograr una asignación eficiente de los recursos, que conduzcan a un crecimiento económico equilibrado, y redistribuir la renta y la riqueza de un país son los grandes objetivos que deben cumplirse para el logro de la eficiencia y la equidad de las finanzas públicas (Albi y otros, 1994).

Los ingresos públicos disminuyen recursos del sector privado de la economía (empresas, o del resto del mundo). Es decir, afecta la forma en que las empresas producen bienes o prestan servicios.

Estas cuestiones deben formar el centro de las discusiones políticas para asignar de manera eficiente los recursos, y se debe contemplar no solo el impacto económico en términos generales, sino también detenerse en cada sector en particular (mercado laboral, seguridad social, normativa, etc.).

3. Instrumentos para la gestión pública: Políticas Públicas

La noción de política pública remite al Estado, a sus articulaciones con la sociedad, a las organizaciones públicas y a sus decisiones y actividades concretas (Villanueva, 1992).

Las políticas públicas ocupan un espacio destacado en la compleja articulación entre el Estado y la sociedad. Si bien constituyen una responsabilidad de los gobiernos, son el resultado de la interrelación entre los diferentes sectores o subsistemas sociales, económicos y culturales.

Son muchas las definiciones que pueden darse de las políticas públicas, no obstante y con el fin de resumir tal definición, se entenderá que las políticas públicas son básicamente “comprensiones sociales relativamente compartidas” construidas a través de manifestaciones de propósitos y de su reformulación y reinterpretación dinámica.

Son un ciclo abierto, complejo, dinámico en el que hay que indagar los elementos de persistencia y ruptura, así como los comportamientos que en torno a él se despliegan. Incluyen decisiones y “no decisiones”, “conjuntos de actividades que sirven para sostener la movilización de valores, procedimientos, ritos y actores, con el fin de legitimar la no acción de una autoridad pública”. (Nogueira 1995)

Las políticas públicas están respaldadas por el imperio del Estado, pretenden tener consecuencias sobre la sociedad y requieren, para ello, acciones de las organizaciones estatales.

4. Estructura del Sector Público

No existe un criterio único y aceptado para delimitar el concepto de sector público. Es por ello que, muchas veces, es difícil distinguir una actividad como pública o privada. La doctrina define al **sector público** como la parte de la economía nacional cuyas decisiones y actividades dependen de la autoridad de los poderes públicos (Albi y otros, 1994).

En su concepción más tradicional, la tarea básica del sector público fue la

de garantizar la administración del Estado refiriéndose a servicios generales de la administración, defensa nacional, orden y justicia. Con el paso del tiempo se añadieron dos funciones esenciales: desarrollar la política del bienestar social, y organizar servicios comunes socialmente deseables (Albi y otros, 1994).

Para realizar todas estas tareas existe un conjunto de agentes que realizan actividades a través de distintas instituciones que integran el Sector Público.

La necesidad de comparaciones entre diferentes países ha llevado a que los sistemas de contabilidad se ocuparan de definir con precisión los sectores.

En función de la clasificación institucional del sector público se observa que el Estado cumple dos grandes roles en la economía: por un lado su papel dentro de la actividad financiera y por otro su rol gubernamental, como proveedor gratuito de bienes o por sus actividades empresariales

4.1 Clasificación institucional

En primera instancia a la clasificación institucional se la distingue en dos grandes grupos.

Sector Público Financiero

Está integrado por el Sistema Bancario Oficial, Empresas Públicas Financieras y otras Instituciones Públicas Financieras. En nuestro país, estos entes financieros se encuentran regulados de manera específica por Ley Nro 21.526 y no le son aplicables las normas generales de la Administración Financiera Gubernamental.

Sector Público NO Financiero

El Sector Público NO Financiero – SPNF, está compuesto por todos los entes públicos que se dedican a producir o suministrar bienes y servicios No financieros. Siguiendo la clasificación propuesta por la Ley 24.156 de Administración Financiera y la establecida en la Ley de Administración Financiera de la Provincia de Córdoba 9.086, podemos subdividir al SPNF en:

- **Administración General:** incluye las instituciones públicas que producen o suministran los llamados servicios públicos esenciales, tales como educación, salud, justicia, seguridad, entre otros, y cuyo financiamiento proviene, básicamente, del cobro de impuestos y o contribuciones obligatorias.
- **Empresas Públicas:** organizaciones empresariales que producen y venden bienes y servicios No Financieros, y sus fuentes de financiamiento son, esencialmente, los precios y tarifas que cobran.
- **Entes Públicos:** cualquier organización estatal no empresarial –que haya sido excluida expresamente de la Administración General– con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones.
- **Fondos Fiduciarios:** integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos de propiedad del Estado.

A modo de ejemplo, y para que puedan entenderse con más claridad estos conceptos, se desarrolla a continuación un ejemplo de composición del Sector Público Nacional:

Sector Público Nacional	Sector Público No Financiero	Administración Nacional (General)	Administración Central	Poder Ejecutivo	Presidencia de la Nación Ministerio Público Ministerios Jefatura de Gabinete	
					Poder Legislativo	
					Poder Judicial	
		Organismos Descentralizados	Auditoría General de la Nación Comisión Nacional de Valores, etc			
		Organismos de la Seguridad Social	ANSES PAMI, etc			
		Empresas Públicas	Aerolíneas Argentinas YPF ENARSA Ferrocarril Belgrano Cargas, etc			
	Entes Públicos	AFIP INCAA, etc				
	Fondos Fiduciarios	Fondo Fiduciario Federal de Infraestructura Regional Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial, etc.				
	Sector Público Financiero	Banco Central de la República Argentina Banco de la Nación Argentina Banco Hipotecario, etc.				

Fuente: Elaboración propia en base a Presupuesto Nacional 2015 y Ley Nacional 24.126 y Ley Provincial 9086.

Cada uno de los grupos en los que se desagrega el Sector Público, se denomina Sector Institucional.

También es necesario especificar que en nuestro país existen tres niveles de gobierno:

- Nacional
- Provincial
- Municipal/Comunal

Entonces, es posible replicar tal desagregación de los Organismos Públicos para cada nivel de Gobierno.

4.2 Consolidación

Como se ha referenciado en el capítulo anterior, el Estado es uno de los principales actores económicos del mercado y su intervención puede darse a través de los múltiples organismos que lo conforman. Pero a la hora de analizar la participación del "conjunto estatal" y el impacto de su intervención en la economía, así como tomar dimensión del sector público en su totalidad, es necesario llevar adelante un proceso mediante el cual se engloben los datos físicos o financieros correspondientes a todas las entidades³ públicas que componen determinado Sector Institucional (Ej.: Sector Público NO Financiero, Administración General, Administración Central, Empresas Públicas, etc.). En el marco de la Administración Financiera Gubernamental este proceso se denomina **Consolidación**.

El procedimiento consiste en la exclusión de las transferencias, aportes y, en general, todas las transacciones que se desarrollen entre organismos integrantes del sector considerado, a fin de no duplicar registros.

³ "Entidad" es toda organización pública con personería jurídica y patrimonio propio.

La exclusión referida en el párrafo anterior se materializa transformando los flujos financieros entre organismos del mismo sector en Contribuciones y Erogaciones (o Gastos) Figurativas. Por ejemplo los aportes que hace el Tesoro de la Provincia (Sector: Administración Central) para cubrir los déficits de la Caja de Jubilaciones, Pensiones y Retiros de Córdoba, representan una erogación para la Administración Central y un ingreso para la Caja (Sector: Organismos de la Seg. Social). Ahora, si se quiere analizar a la Administración General, esta transferencia debe ser excluida porque implica un movimiento interno que no altera la situación patrimonial del conjunto.

Esta metodología ha sido paulatinamente incorporada por el Estado Nacional y por la mayoría de las Provincias a partir de la sanción de la Ley Nro. 24.156⁴ y del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal - Ley 25.917.⁵

A través del Decreto Nacional N° 1.731/2004 –reglamentario de la Ley 25.917– se estableció el formato que deben utilizar los Estados adherentes al régimen mencionado para presentar la información consolidada. Al final del capítulo se ilustra con un ejemplo.

5. Las actividades del Sector Público

El Sector Público está compuesto por actividades empresariales y no empresariales debido a que el Estado puede ser dueño de empresas y, por lo tanto, realizar actividades lucrativas.

Teniendo en cuenta el Sector Público en su sentido amplio, puede caracterizarse cuál es su función en una economía de mercado según las operaciones que realiza (monetarias o no monetarias) y si se trata de actividades de carácter presupuestario o extrapresupuestario⁶ (Albi y otros, 1994).

De esta forma podemos enumerar las diferentes operaciones que realiza el Sector Público y analizar si se tratan de operaciones monetarias o no monetarias y si están o no sujetas a presupuestación:

a. Las operaciones de producción y transacción de bienes y servicios, como también las inversiones en infraestructura económica y social, son operaciones monetarias que realizan las administraciones de los gobiernos y se encuentran reflejadas en el presupuesto. Su análisis cuantitativo es de suma importancia para visualizar los movimientos del Estado.

b. Las transacciones de activos y pasivos financieros son operaciones que implican transferencias de recursos financieros entre el sector público y otros organismos públicos o privados. Estos flujos también son monetarios y se encuentran sujetos a mediciones objetivas a través del proceso presupuestario.

⁴ Ley 24.156. ARTÍCULO 55.- La Oficina Nacional de Presupuesto preparará anualmente el presupuesto **consolidado** del sector público, el cual presentará información sobre las transacciones netas que realizará este sector con el resto de la economía.

⁵ Ley 25.917. ARTÍCULO 13. - No podrán crearse fondos u organismos que impliquen gastos **que no consoliden** en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria.

⁶ En Argentina, el Artículo 13 de la Ley 25.917 de Responsabilidad Fiscal establece que no se pueden crear organismos cuyos gastos no consoliden en el presupuesto.

c. Las actividades empresariales llevadas a cabo por el Estado, a fin de homogeneizar y consolidar los registros con los del resto del Sector Público, están sometidas a procedimientos de registración distintas a las del ámbito privado. Por otro lado también existen los denominados gastos fiscales que promueven distintas actividades económicas. Ambas dan lugar a operaciones monetarias cuya medición y presupuestación se ha ampliado en los últimos tiempos.

d. Por último, la legislación básica, las operaciones que regulan la economía y avales públicos otorgados por el Estado son actividades públicas muy difíciles de cuantificar y evaluar, y generalmente no reflejan operaciones monetarias.

Poder medir las actividades públicas muchas veces se vuelve complicado debido a la falta de series estadísticas homogéneas y por la complicación al medir aquellas variables no monetarias. En el afán de medir el peso del Sector Público en la economía, los estudios se centran en aquellas actividades con reflejo monetario más fáciles de identificar.

SECTOR PUBLICO NO FINANCIERO PROVINCIAL Y
CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES
ESQUEMA AHORRO-INVERSION-FINANCIAMIENTO
* EN MILES DE PESOS CORRIENTES
Etapas Crédito Presupuestario - Devengado - Pagado del Ejercicio -
Pagado Ejercicios Anteriores

ANEXO I, ARTÍCULO 7° DE LA REGLAMENTACIÓN
Planilla 1.1

CONCEPTO	ADMINISTRACION PUBLICA NO FINANCIERA				SUBTOTAL (5)=(1)+(2)+(3)+(4)	INSTITUTOS, EMPRESAS Y OTROS ENTES		SUBTOTAL (8)=(6)+(7)	TOTAL SECTOR PUBLICO (9)=(5)+(8)
	ADMINIST. CENTAL (1)	ORG. DESENT. (2)	FDOS. FID. Y CTAS ESP. (3)	INST.DE SEG. SOCIAL (4)		INST. DE OBRA SOCIAL (6)	EMPRESAS Y OTROS ENTES (7)		
I - INGRESOS CORRIENTES									
Tributarios									
Contribuciones a la Seguridad Social									
No Tributarios									
Vta. Bienes y Serv. De la Adm. Publica									
Rentas de la Propiedad									
Transferencias Corrientes									
II - GASTOS CORRIENTES									
Gastos de Consumo									
Rentas de la Propiedad									
Prestaciones de la Seguridad Social									
Transferencias Corrientes									
Otros Gastos									
III - RESULTADO ECONOMICO (I,II)									
IV - INGRESOS DE CAPITAL									
V - GASTOS DE CAPITAL									
Inversion Real Directa									
Transferencias de Capital									
Inversion Financiera									
VI - INGRESOS TOTALES (I+IV)									
VII - GASTOS TOTALES (II+V)									
VIII - GASTOS PRIMARIOS (VII+Rentas de la Propiedad)									
IX - RESULTADO FINANCIERO PREVIO A FIGURATV. (VI-VII)									
X - CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS									
XI - GASTOS FIGURATIVOS									
XII - RESULTADO PRIMARIO (VI-VIII)									
XIII - RESULTADO FINANCIERO (IX+X-XI)									
XIV - FUENTES FINANCIERAS									
Disminucion de la Inversion Financiera									
Endeudamiento Punico e Incremento de Otros Pasivos									
XV - APLICACIONES FINANCIERAS									
Inversion Financiera									
Amortizacion de Deuda y Disminucion de Otros Pasivos									

(2) CORRESPONDE A ORGANISMOS QUE NO TENGAN CARÁCTER EMPRESARIAL

CAPÍTULO III

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

1. Concepto de Administración Financiera

Al escuchar por primera vez el término Administración Financiera es probable que hagamos una asociación inmediata con “dinero”, “flujo de efectivo”, “recaudación y pago” y otros varios conceptos vinculados principalmente con “billetes”, la forma física que comúnmente adopta el dinero. Pero la administración financiera es mucho más que eso, ya que está involucrada en la gestión de todos los activos y pasivos –presentes y futuros– de una organización.

Para hacer más sencillo el abordaje de este concepto, creemos válido descomponerlo en sus partes y buscar la definición de cada una de ellas:

- El concepto de **administración** se entiende como el proceso de planear, organizar, dirigir y controlar el uso de los recursos para lograr los objetivos organizacionales (Chiavenato, 2004).
- Por su parte, **finanzas** es la rama de la economía que estudia el movimiento de los recursos financieros entre las personas, las empresas o el Estado.

Combinando ambas definiciones, podemos afirmar entonces que la Administración Financiera es la técnica encargada de la planificación, organización, dirección y control de los **recursos económicos y financieros** de una organización, siendo su propósito central la utilización más adecuada de estos recursos para alcanzar los **objetivos perseguidos**.

Sin perjuicio de lo expuesto, es preciso realizar algunas observaciones para su correcta aplicación:

- Es una herramienta instrumental, es decir que sus acciones deben estar subordinadas a los objetivos de la organización, sean éstos económicos o sociales.
- Debe tenerse especial atención con los riesgos característicos de los mercados financieros, procurando un adecuado equilibrio riesgo/beneficio.

2. Concepto de Administración Financiera Gubernamental

Existe casi un consenso general, por lo menos en nuestro país, en definir a la Administración Financiera Gubernamental como el conjunto de principios, normas, organismos, recursos, sistemas y procedimientos que intervienen en las operaciones de programación, gestión y control, necesarias para captar los fondos públicos y aplicarlos para la concreción de los objetivos y metas del Estado en la forma más eficiente posible. Esta definición ha sido receptada, con mínimas adaptaciones, tanto por la legislación nacional,⁷ como por la de la mayoría de las provincias.

Según Marcos P. Makon, la concepción amplia de administración financiera gubernamental implica definirla como “...*el conjunto de elementos administrativos de las organizaciones públicas que hacen posible la captación de recursos y su aplicación a la concreción de los objetivos y las metas del sector público en la forma más eficaz y eficiente posible*” (Makón, 2000).

Estos elementos administrativos están compuestos por las normas, los sistemas procedimentales, los aplicativos informáticos de soporte y las áreas específicas en cada una de las reparticiones oficiales que intervienen en el proceso de captación y aplicación de los recursos públicos.

Téngase presente que, si bien la definición de Administración Financiera Gubernamental incluye la “captación” de los recursos, no es ámbito de su competencia la Política Tributaria, es decir la manera en que el Estado ejerce su potestad para establecer gravámenes. Así, su intervención comienza a partir de que los recursos están disponibles para ser transformados en bienes y servicios públicos.

Ahora bien, como se ha dicho, en esta acción de “captar y aplicar” intervienen muchos elementos administrativos en permanente interacción, los que constituyen el Sistema de Administración Financiera Gubernamental por lo que, para realizar su diseño o analizar su funcionamiento, es muy valioso abordarlo desde la Teoría General de Sistemas.

3. Los Sistemas y sus Subsistemas

La Teoría General de Sistemas fue explicitada por el austríaco *Ludwig von Bertalanffy* en su obra *General Systems Theory* con el fin de proporcionar un marco teórico y práctico a las ciencias naturales y sociales. Esta teoría implicó una modificación sustancial en la forma de observar y describir la realidad. Mientras el mecanicismo imperante hasta el momento analizaba los conjuntos complejos seccionándolos en partes cada vez más pequeñas, el modelo de los sistemas descubrió una forma global e integral de observación que logró explicitar de mejor forma, las causas y el funcionamiento de fenómenos y estructuras complejas. (Chiavenato, 2004)

⁷ Artículo 2 - Ley Nro. 24156: “La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado”.

La idea central es que para comprender la manera en que opera un sistema, éste debe ser analizado globalmente como un conjunto de elementos dinámicamente interrelacionados que tienen un propósito determinado. De esta definición se desprende un concepto central: la influencia mutua entre sus componentes, es decir, que los cambios experimentados en cualquiera de sus elementos repercuten y afectan invariablemente al resto, para modificar en parte o en todo al propio sistema.

Así, *Bertalanffy* postula que “las propiedades de cualquier sistema no pueden describirse en términos de sus elemento separados” y su comprensión sólo se presenta “cuando se estudian los sistemas globalmente, para involucrar todas las dependencias de los subsistemas que forman parte de estos”. Los sistemas están formados por componentes dinámicos cuyas interacciones originan un comportamiento colectivo cualitativamente diferente al de cada uno de sus componentes.

Además, cada sistema se encuentra inmerso en un entorno determinado que afecta decisivamente tanto su funcionamiento como su rendimiento. Según su grado de interacción con el ambiente, así será su nivel de permeabilidad y de ahí su clasificación en sistemas abiertos y cerrados.

Con todos estos elementos, se distinguen al menos tres niveles de complejidad:

- Sistema: conjunto de dos o más elementos coherentemente interrelacionados.
- Subsistemas: cada uno de los componentes del sistema.
- Suprasistema: medio que rodea al sistema.

4. Sistemas que integran el Sistema de Administración Financiera Gubernamental

Utilizando el marco conceptual de la Teoría de los Sistemas, podemos dividir el Sistema de Administración Financiera Gubernamental, en cuatro subsistemas básicos:

- Presupuesto;
- Tesorería;
- Crédito Público;
- Contabilidad Gubernamental.

Existen, además, sistemas que tienen interrelación directa con aquellos:

De apoyo:

- Recursos Humanos: comprende las funciones vinculadas con las remuneraciones y condiciones de trabajo de los agentes públicos, la estructura de trabajo, organizativa y de cargos, la política salarial, los legajos individuales y la liquidación de haberes.
- Compras/contrataciones: regula las actividades orientadas a obtener y administrar los bienes, servicios y obras necesarias para el desarrollo de la gestión.

- **Administración de Bienes:** vinculada a la gestión integral de los bienes físicos del Estado, ya sean estos de dominio público o privado, muebles o inmuebles.

De Control:

- Control Interno.
- Control Externo.

En términos generales, y sin perjuicio de que en los capítulos siguientes se desarrolla cada componente de manera específica, el Sistema de Administración Financiera Gubernamental debe contener:

- Un sistema de **presupuesto** que exprese con claridad qué se planea hacer, cómo se plantea llevarlo a cabo, cuáles son los insumos necesarios para producir los bienes y servicios públicos necesarios –cuantificando el costo de los mismos– y, fundamentalmente, qué impacto se espera lograr en la sociedad, como resultado de cada programa de Gobierno (desarrollado en los Capítulos IV al VII).
- Un sistema de **crédito público** que posibilite la selección de las mejores alternativas de financiamiento, con normas y procedimientos transparentes acerca de los desembolsos recibidos y los pagos efectuados, y que produzca información actualizada sobre nivel y composición de la deuda pública (desarrollado en el Capítulo IX).
- Un sistema de **tesorería** que optimice la administración de los fondos públicos, que distribuya el efecto de la estacionalidad de los ingresos, logrando una gestión eficiente de los saldos estacionales, para permitir la reducción de los plazos de pago y, por lo tanto, los costos financieros incluidos en los precios de los bienes y servicios que se cotizan a las entidades gubernamentales (desarrollado en los Capítulos X y XI).
- Un sistema **contable** único que integre la información presupuestaria, patrimonial, de tesorería, de inversión pública y crédito público, que exprese fielmente el efecto presupuestario, económico, financiero y patrimonial de los hechos económicos que afectan al erario público, posibilitando la emisión en tiempo y forma de todos los Estados contables y sienta las bases para el control (desarrollado en los Capítulos XII al XVI).

5. **Ámbito de aplicación de las leyes de administración financiera en el Sector Público**

Es importante destacar cual es el ámbito de aplicación de una Ley de administración financiera, ya que -como se verá a continuación- generalmente existen una multiplicidad de organismos, entes u órganos estatales, dependiendo de las distintas estructuras orgánicas que el Estado puede tener.

Determinar el ámbito de aplicación es precisar la extensión o aplicabilidad de la norma, es decir, –en este caso– determinar a qué estructura estatal se le aplica.

El ámbito de aplicación de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Ley Nro. 24.156 está definido en su

artículo 8°. En dicho sentido, dispone su aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por: la Administración Nacional, conformada por la Administración Central (Presidencia, Jefatura de Gabinete, Ministerios, Poderes Legislativo y Judicial, etc.); los Organismos Descentralizados (Vialidad, INTA, INTI, etc.) y las Instituciones de Seguridad Social (ANSES, etc.). También forman parte las Empresas Públicas (Correo Argentino, Belgrano Cargas, etc.), Sociedades del Estado (Lotería Nacional, TELAM, etc.) y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado Nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

Por su parte, también forman parte los Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio (Universidades, AFIP, etc.) donde el Estado Nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde tenga el control de las decisiones. Asimismo deben incluirse los Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional.

En cuanto la Provincia de Córdoba, el ámbito de aplicación de los Sistemas de Contabilidad no presenta diferencias significativas respecto al implementado a nivel nacional, tal cual lo define el artículo 5 de la Ley Nro. 9086. En dicho marco, el Sector Público Provincial no Financiero está compuesto por dos grandes grupos: la Administración General (Gobernador y sus dependencias inmediatas, Ministerios, Secretarías, Poderes Legislativo y Judicial, etc.) y las Empresas (EPEC, Caminos de las Sierras, etc.), Agencias (Cultura, Deportes, Turismo, etc.) y Entes Estatales (Caja de Jubilaciones, APROSS, etc.).

El Artículo 6to de la mencionada Ley Nro. 9.086 especifica los conceptos de Entidad y Jurisdicción a los fines presupuestarios y contables, definiendo como Entidad a toda organización pública con personalidad jurídica, patrimonio propio e individualización presupuestaria. Asimismo, las jurisdicciones son entendidas como unidades institucionales entre las que se encuentra el Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Ministerios y Entidades descentralizadas, Tribunal de Cuentas de la Provincia y Defensoría del Pueblo. Por otro lado, la Ley bajo análisis establece que una entidad posee personalidad jurídica y patrimonio propio aunque dependa funcionalmente de una jurisdicción o un poder, definiendo como "ente contable" a la Administración Central y a cada uno de los organismos o entidades con personalidad jurídica y patrimonio propio.

6. Objetivos de las leyes que regulan la administración financiera en el Sector Público

Para interpretar correctamente el contenido de una norma, a efectos de su reglamentación e implementación, es fundamental conocer acabadamente sus objetivos ya que ello ayudará a cumplir de mejor manera su mandato.

Las Leyes que regulan la administración financiera tanto a nivel nacional como provincial, comparten la mayoría de sus objetivos, los que podemos agrupar en tres tipos:

A. Gestión

Regularidad financiera: debe evitarse, en la medida de lo posible, fluctuaciones considerables en los flujos financieros (tanto de inyección como de absorción de recursos), debido a que ello atenta contra la estabilidad y previsibilidad de la economía, principalmente la de los actores económicos vinculados con el Estado.

Legalidad: la gestión financiera estatal está siempre sujeta al marco normativo “previo” que rige la materia. Es decir el Estado, para poder operar financieramente, requiere de normativa específica que autorice tanto la fuente de recursos que ha de utilizar, como el destino de los mismos. La principal norma regulatoria es el presupuesto público, que es aprobado por el Poder Legislativo.

Economicidad, eficiencia y eficacia: todo el accionar en materia de administración financiera debe estar orientado a producir la cantidad suficiente (ni menos, ni más) de bienes públicos para cubrir adecuadamente las necesidades de la población, utilizando la menor cantidad posible de recursos. A tales fines la Ley plantea “Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación”.

Estructurar sistemas de control: tanto interno como externo, a los fines de procurar detectar, lo más rápidamente posible, desvíos respecto de los objetivos planteados o de los mecanismos legalmente previstos para la gestión de los recursos públicos.

B. Información y transparencia

Información oportuna y confiable: útil para tomar decisiones en las mejores condiciones posibles a fin de que permita tener en cuenta la mayor cantidad de variables relevantes para minimizar el riesgo de decisiones equivocadas.

Evaluación de la gestión de los responsables: esta información deberá estar disponible para ser analizada por todos los grupos de interés vinculados con lo público, a efectos de poder evaluar acabadamente la gestión de los funcionarios a cargo del erario estatal.

C. Responsabilidades de cada Organismo

Las máximas autoridades de cada una de las instituciones, organismos y jurisdicciones que conforman en Sector Público, son los principales responsables de implementar y mantener los sistemas, mecanismos y procedimientos necesarios para el acabado cumplimiento de las previsiones de la Ley. De esta manera se evita que se diluyan las responsabilidades ante su falta de cumplimiento.

7. Características del sistema de administración financiera en el Sector Público

La legislación vigente⁸ ha definido un diseño de características sistémicas para la regulación de la actividad financiera del Estado. Como se ha explicado anteriormente, esta concepción se caracteriza por tener una mirada integradora de

⁸ A nivel nacional la Ley 24156 y a nivel provincial con la Ley 9086.

todos los componentes de un proceso, tanto en sus funciones primordiales, como en las relaciones que tienen con el medio que los rodea.

Así establece que cada componente debe ser diseñado como parte de un todo, previendo de forma particular la manera en que se integra con los demás, para funcionar armónicamente.

En este sentido los componentes primordiales del sistema son: presupuesto, contabilidad, tesorería y crédito público. Cada uno de ellos está a cargo de los denominados Órganos Rectores, que son los responsables de prescribir la metodología que se debe aplicar en todos los organismos, a los fines de asegurar homogeneidad en la manera de trabajar dentro de todo el sector público.

Para favorecer el funcionamiento armónico y homogéneo se utiliza como ordenador administrativo el principio de “centralidad normativa y descentralización operativa”. Ello consiste en establecer que en cada una de los organismos y jurisdicciones funcione un Servicio Administrativo Financiero, que es el responsable de “ejecución operativa” de los registros presupuestarios, contables y movimientos económico-financieros que corresponden al organismo al que pertenecen. Estas acciones son realizadas conforme a la metodología que ha sido prescripta “centralizadamente” por los órganos rectores respectivos, asegurando así uniformidad en el accionar de todo el Estado.

En el ámbito nacional, la Ley N° 24.156 adoptó una concepción sistémica de la administración financiera basada en los Sistema de Presupuesto, Sistema de Crédito Público, Sistema de Tesorería y Sistema de Contabilidad.

El **Sistema de Presupuesto** está compuesto por todos los principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todas las jurisdicciones y entidades que conforman el Sector Público Nacional. Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, debiendo mostrar el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese periodo, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas. El Órgano Rector será la Oficina Nacional de Presupuesto.

El **Sistema de Crédito Público** comprende el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos vinculados a la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad nacional, para reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos. La Oficina Nacional de Crédito Público es el órgano rector del sistema.

El **Sistema de Tesorería**, es integrado por todos los órganos, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los ingresos y en los pagos que configuran el flujo de fondos del sector público nacional, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen. El Órgano Rector del mismo es la Tesorería General de la Nación quien tiene la responsabilidad de coordinar el funcionamiento de todas las unidades o servicios de tesorería que operen en el sector público nacional.

En lo que respecta al **Sistema de Contabilidad Gubernamental**, se integra por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utiliza-

dos para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas, siendo el Órgano Rector la Contaduría General de la Nación.

Como órgano de Control Interno del Poder Ejecutivo Nación, la Ley determina que será la **Sindicatura General de la Nación**, unidad dotada de personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera que depende directamente del Presidente de la Nación. El órgano de control externo del Sector Público Nacional corresponde a la **Auditoría General de la Nación**.

En el marco de la Provincia de Córdoba, la Ley Nro. 9.086 estableció un Sistema Integrado de Administración Financiera compuesto por: Subsistema de Presupuesto; Subsistema de Tesorería; Subsistema de Contabilidad; Subsistema de Crédito Público; y Subsistema de Inversiones Públicas.

A diferencia de lo establecido en la Ley Nro. 24.156, la Ley Provincial 9.086 dispone que el órgano coordinador de todos los subsistemas es el Ministerio de Producción y Finanzas, el que será responsable de la coordinación, supervisión y mantenimiento de los subsistemas contemplados en la Ley. Por el contrario, a nivel nacional, la Ley Nro. 24.156 no designa un órgano coordinador, sino que dispone que sea el Poder Ejecutivo Nacional el que lo determine.

En lo que respecta al control de la Hacienda Pública, el órgano de Control Interno en materia provincial, está compuesto por la Fiscalía de Estado y por la Dirección de Auditoría, quienes actuarán coordinadamente.

Finalmente, el Control Externo está a cargo del Tribunal de Cuentas, organismo de control regido por la Constitución Provincial (artículos 126 y 127) y por su Ley Orgánica Nro. 7.630.

8. Duración del Ejercicio Financiero

Tanto en jurisdicción nacional como provincial, la legislación establece que el Ejercicio Financiero comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. No obstante, podrán elaborarse presupuestos plurianuales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 70 de la constitución de la Provincia de Córdoba y la Ley de Responsabilidad Fiscal.

9. Historia de la aplicación de la Administración Financiera Gubernamental

9.1 Reformas de la Administración Financiera en América Latina

Las grandes reformas de la administración financiera en Latinoamérica, se remontan a 1970. La República del Ecuador ha sido un excelente antecedente para las normas legales que se dictaron con posterioridad en otros países, puso en marcha una profunda revisión del marco jurídico, logrando una moderna legislación en materia de administración financiera (Makón, 2000).

Por esos años, Brasil también dio inicio al proceso de modernización de la administración financiera, introduciendo cambios en el sistema presupuestario,

contabilidad, tesorería y crédito público, con avances tecnológicos de forma paralela. El cambio más significativo fue la instrumentación de la Cuenta Única del Tesoro, que posteriormente fue utilizada para reformar los procesos en el resto de los países.

La instrumentación del Sistema de Administración Financiera y Control Gubernamental (SAFCO) de Bolivia, en los años 80, impulsó nuevas reformas de la administración financiera en el resto de los países, pero no tuvieron continuidad y quedaron sin modificaciones (Asselin y Lynnette, 2000). No obstante, han servido de orientación a los procesos de reforma que se iniciaron a principios de los años 90 en otros países.

De la misma forma, Chile fue de los países pioneros en introducir cambios integrales en la administración financiera gubernamental.

El impulso masivo de reformas, en materia de administración financiera gubernamental, tuvo lugar a principios de los años 90, con el inicio del proceso en Argentina y simultáneamente en Paraguay.

La instrumentación de reformas en la administración financiera gubernamental ha sido generalizada para toda América Latina, transmitiendo entre ellas experiencias de país a país, enriqueciendo los procesos y aprovechando experiencias exitosas.

9.2 La Evolución de la Administración Financiera Gubernamental en Argentina

La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal, según lo establece la actual Constitución Nacional, en su Artículo 1ro. Dicha Constitución fue promulgada el 1ro de Mayo de 1853 y ha sido objeto de reformas, de hecho, la última fue en el año 1994 y constituye la versión que rige en la actualidad.

Sin embargo, la historia de Argentina se inicia en 1810 y los cambios trascienden la Constitución Nacional, surgen Leyes y decretos que terminan formando un sistema integrado de administración financiera gubernamental.⁹

El 25 de mayo de 1810, pronunciando la voluntad de las fuerzas civiles y militares, el cabildo abierto de Buenos Aires nombró a la Primera Junta de Gobierno como depositaria de la autoridad superior del Virreinato, y con el mandato de conservar la integridad del territorio y observar las Leyes del Reino, hasta tanto se constituyese la Junta General del Virreinato integrada por los representantes elegidos por los restantes cabildos (Martirene, 2013). El acta del cabildo contenía disposiciones referidas a funciones primarias del Estado y varias dedicadas a la hacienda pública, entre las principales estaban la preservación del orden y la tranquilidad, la seguridad de los vecinos y la publicación mensual del Estado en el que se encuentra la administración de la hacienda.

⁹ En 1975, Chile aprueba la *Ley Orgánica de Administración Financiera*, mediante la cual, se reestructuraron las entidades responsables de la administración financiera; regulaban los procedimientos y la recaudación de ingresos, sus usos en los procesos de presupuesto, así como los procedimientos contables y administrativos.

A través de actas quedaron definidos los roles fundamentales de los poderes del Estado:

- El Poder Constituyente era el Cabildo. En representación del Pueblo, el cabildo funcionaba como poder constituyente. En lo que se refiere a la función de hacienda, tenía la atribución de dar su aprobación a la creación de impuestos.
- El Poder Administrador estaba representado por la Junta.
- El Poder Judicial estaba a cargo de la Real Audiencia.

Una normativa de suma importancia en lo que respecta a la administración financiera gubernamental es la Ley de presupuesto. La primera fue aprobada el 19 de diciembre de 1823 por la Sala de Representantes estableciendo los ingresos y fijando los gastos anuales.

Años más tarde, la Constitución del año 1826, la cual no fue aceptada por las provincias por su condición *unitaria*, incluyó cláusulas referidas al presupuesto,¹⁰ tales como la atribución del Congreso de determinar cada año los gastos generales, recibir cada año la cuenta de inversión de los fondos públicos, examinarla, y aprobarla. Respecto de las funciones del Presidente de la Nación, es decir el titular del Poder Ejecutivo, aquella Constitución establecía realizar la apertura de las sesiones presentando a las cámaras de representantes y senadores un informe del Estado público de la Nación, y de las mejoras y reformas, que considerase necesarias atender. El Presidente tenía facultades para solicitar a los jefes, áreas de administración y empleados, los informes que creía convenientes y ellos tenían la obligación de prestarlos.

La Constitución de 1853 mantuvo el marco normativo de su similar no aprobada en 1826. Incluyó atribuciones al congreso –de fijar anualmente el Presupuesto de gastos de administración de la Nación, y aprobar y desechar la cuenta de inversión–, dejando a cargo del titular del poder ejecutivo la administración general del país, la recaudación de recursos (Martirene, 2013).

De esta manera empezaban a surgir lineamientos que enmarcaban los procedimientos para una correcta administración de los recursos públicos.

Además de las normas constitucionales, se fueron dictando Leyes o decretos que, directa o indirectamente, ampliaron las normas relacionadas con el presupuesto público y con el resto de los sistemas vinculados. A continuación se hace referencia al marco legal que precedió a la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional del año 1992.

En 1859, se aprobó la Ley Nro. 217 Reglamento General de Pagos, que dispuso la prohibición de decretar pagos no autorizados por el Presupuesto, como una manera de evitar el desborde total de los gastos aprobados. Esta norma fue reemplazada por la Ley Nro. 428¹¹ de 1870, este régimen de contabilidad tuvo la cualidad de estar vigente hasta el año 1947. Esta Ley fue la que consagró el principio de universalidad del presupuesto, determinó al año calendario como período fiscal y reguló la preparación del proyecto de Ley de presupuesto por el

¹⁰ Que luego serían incorporadas en la *Constitución* de 1853.

¹¹ Llamada “Ley Frías”.

Poder ejecutivo y la fecha de remisión al Congreso.¹² Así también prohibió gastar y transferir fuera de las autorizaciones presupuestarias. Estableció, a través de su artículo 5° “Cada Ministro formará oportunamente el presupuesto de los ramos de su cargo y el Poder Ejecutivo presentará al Congreso el presupuesto general, en todo el mes de Mayo, por conducto del Ministro de Hacienda, quien hará el cálculo de recursos”.

Durante la vigencia de la Ley Nro. 428, en el año 1898 se establecieron normas vinculadas con el proceso de formulación del proyecto presupuestario.¹³

Un hecho destacable se da a través de la Ley 11672 Complementaria Permanente de Presupuesto del año 1932, la cual estableció mecanismos formales e informales para legislar diferentes asuntos. A través de ella se reflejó el papel interventor estatal estableciendo por primera vez criterios sobre los bancos oficiales y las entes autárquicos (tales como las Juntas Reguladoras), cuyos presupuestos serían aprobados por el Poder Ejecutivo, limitando sus gastos de explotación que no podrían superar a sus ingresos.

En 1947 entra en vigencia la Ley Nro. 12.961 que rigió hasta diciembre de 1956. Esta norma consagró los principios de unidad y universalidad del presupuesto, y definió el ejercicio desde el primero de enero hasta el 31 de diciembre con un complemento de 3 meses hasta el 31 de marzo siguiente.

La Ley Nro. 12.961 constituyó un régimen de administración financiera pública, legislando el presupuesto, la ejecución presupuestaria y el control de la hacienda pública. No estableció cuestiones relativas a la preparación del presupuesto pero fijó el 30 de junio como plazo límite para la remisión al congreso del proyecto de Ley de presupuesto del próximo año. Y en caso que no se hubiese aprobado el proyecto, autorizaba al poder ejecutivo a poner en vigencia las autorizaciones de gastos indispensables, sobre la base del proyecto remitido en término.

Mas tarde, en enero de 1957, el gobierno de facto aprobó el Decreto-Ley Nro. 23.354 que dio lugar a un nuevo ordenamiento financiero, bajo la denominación de “*Ley de contabilidad y organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación*”.

La nueva Ley de contabilidad legisló sobre el presupuesto, continuando con una perspectiva centrada en el enfoque financiero y limitativo de los gastos del Estado con el énfasis puesto en el proceso de ejecución, en la producción de balances de la gestión financiera y en el control de legalidad (Martirene, 2013).

Los principales cambios generados, a través de la nueva Ley de contabilidad fueron:

Se modificó la estructura del presupuesto general, de forma tal que las erogaciones comprendidas por los gastos propiamente dichos y las inversiones patrimoniales realizadas por la Administración Nacional sean agrupadas en dos secciones independientes, por un lado la que identifique los gastos y los recursos

¹² Los temas de Presupuesto serán ampliados en la Sección 2.

¹³ Además se dispuso que, dentro del poder ejecutivo, el proyecto debía ser aprobado en Acuerdo General de Ministros y se prohibió a los funcionarios del ejecutivo la concurrencia al Congreso para gestionar modificaciones al proyecto.

que deben ser aportados para llevarlos a cabo y por otro las inversiones y sus respectivas fuentes de financiamiento.

- El Poder Ejecutivo podía crear créditos de emergencia.
- Existían cuentas especiales, todavía no se había establecido la cuenta única del Tesoro Nacional.
- Se incluyó el régimen de contrataciones, que continuó vigente hasta el año 2000, siguiendo el principio fundamental de la licitación pública.
- Se restituyó al Poder Legislativo la facultad constitucional de fijar con alcance limitativo, cuantitativo y cualitativo los gastos públicos.
- El año financiero se fijó entre el 1° de noviembre y el 31 de octubre.
- Se introducen las “órdenes de disposición” en reemplazo de las “órdenes de pago” a fin de agilizar el mecanismo de pagos que por aquel entonces se encontraba vigente,
- Se creó el Tribunal de Cuentas de la Nación que tendrá a su cargo el control externo de la hacienda pública.
- Se reestructuró la Contaduría General de la Nación, a quien le queda reservado el control administrativo interno y pasó a ser un órgano dependiente del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, a pesar de las innovaciones y cambios realizados, la principal dificultad que presentaba el nuevo régimen era la inexistencia de disposiciones que den forma al proceso de programación del proyecto de presupuesto o a la creación y jerarquización de una unidad responsable y especializada en dirigir técnicamente al sistema presupuestario (Martirene, 2013). Esto fue resuelto en 1963 cuando se dispone la creación de una Oficina Nacional de Presupuesto¹⁴, con el rango de subsecretaría de Estado. La nueva normativa permitió estructurar el presupuesto en base a funciones y programas, impulsando así el desarrollo de la técnica del presupuesto por programas y la programación de los gastos en base a objetivos. Además se logró avanzar en el desarrollo de procedimientos y en la forma de exponer las cuentas públicas en el nivel nacional y en algunas provincias, dando curso a desarrollos conceptuales en materia de programación presupuestaria y participando en forma activa en la formación de las ideas que se fueron consolidando a nivel internacional (Martirene, 2013).

Sin embargo, el proceso de modernización que intento llevarse a cabo mediante la Ley 23.354, no tuvo los resultados esperados. Esto se debió a la existencia de falencias técnicas y la inestabilidad política e institucional que reinaba en el país¹⁵ (Martirene, 2013). Respecto a las primeras, una de las debilidades del proceso es que se basó en reformas que avanzaron de manera aislada sobre cada uno de los componentes de la Administración Financiera Pública, donde se priorizaba el logro de objetivos particulares de cada sistema, sin considerarlos partes de un conjunto mayor. Es por esto que se aferraba cada vez más fuerte a la necesidad de un profundo cambio que permitiera una administración financiera que opere bajo los supuestos de economicidad, eficacia y eficiencia.

¹⁴ Creada a través del Decreto-Ley N° 6.190.

¹⁵ Entre las grandes medidas de ajustes y restricción del gasto se daban cesantías de empleados y ajuste de salarios.

Por otro lado, la Ley estuvo en vigencia por 35 años, periodo en el cual el país estuvo sumergido en cambios políticos, económicos y sociales trascendentales que marcarían la historia argentina.

A finales de la década del 80 y principios de los 90 la situación en la que se encontraba la Administración Financiera del Gobierno Nacional podemos resumirla de la siguiente manera (Ministerio de Economía y Finanzas):

- El presupuesto público no era utilizado como instrumento de fijación de políticas y de asignación de recursos. No existía la administración presupuestaria.
- No existían normas que regularan el crédito público ni una organización que lo administrase.
- La Tesorería Nacional cumplía funciones de administración de una caja pagadora sin vincularse con los aspectos monetarios y financieros del sector público nacional.
- La actividad contable central no había integrado, adecuadamente, a las distintas ramas que la conforman y sólo brindaba información para posibilitar el control legal del uso de los recursos y para la elaboración de la Cuenta General del Ejercicio. El sistema no generaba información oportuna y confiable sobre la gestión financiera pública, lo que originó el desarrollo de metodologías ad-hoc, producto de los requerimientos de las autoridades responsables de administrar las finanzas públicas nacionales.
- Se desconocía el monto de los activos públicos y de los pasivos reales y contingentes.
- El sistema estaba regulado por una Ley de Contabilidad, desactualizada en su concepción y que no respondía a la tecnología administrativa actual ni a la dinámica del proceso público, por lo que en los hechos fue complementada con una profusión de normas, especialmente las contenidas en la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto, que hicieron absolutamente engorrosa e ineficiente la tarea de tratar de conocer la normativa vigente en el área.
- Se descuidó la capacitación permanente de los recursos humanos de este sector institucional.
- El equipamiento del área, sobre todo en equipos informáticos, era insuficiente y estaba desintegrado en lo que hace a sistemas y desactualizado en lo que respecta a equipos.
- El sistema legal administrativo de la época no dio lugar a una participación del Congreso Nacional en decisiones claves del sector, tal es el caso de la administración presupuestaria o la del crédito público.

El cambio llegaría en 1992 con el nuevo Régimen de Administración Financiera Pública, instrumentado a través de la Ley Nro. 24.156, derogando de esta forma a la Ley de Contabilidad.¹⁶

¹⁶ Con excepción de los Artículos 51 a 54, referidos a la *Gestión de bienes del Estado*, y los Artículos 55 a 64, relativos a las *Contrataciones*.

El logro de la sanción de la Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, fue el primer gran resultado obtenido en el inicio del proceso de reforma. La Ley fue aprobada por unanimidad, dejando en evidencia la necesidad de un orden en el sector administrativo-contable público.

El programa de reforma comprendía un conjunto de sistemas: Sistema de Presupuesto, Sistema de Crédito Público, Sistema de Tesorería, Sistema de Contabilidad, Sistema de Contrataciones y Sistema de Administración de Bienes.

La nueva Ley estableció mecanismos más estrictos de regulación del gasto, limitándolo a los recursos disponibles, como por ejemplo que las autorizaciones crediticias fijadas por la Ley de Presupuesto establece los límites al gasto por parte del Poder Ejecutivo, el cual está obligado a sub-ejecutar el presupuesto si los recursos efectivos son menores a los calculados, como así también que en caso de que se promulguen leyes contemplando gastos no previstos en el presupuesto, debe especificarse las fuentes de financiamiento.

Por otra parte, los contratos que autoricen gastos que trascienden el período presupuestario anual deben ser expresamente aprobados por el Congreso.

También hace explícito el criterio de lo devengado para el registro de los recursos y los gastos, y para este último además considera las etapas de compromiso y del pago¹⁷.

Respecto a la evaluación de las ejecuciones presupuestarias, se establece que la Oficina Nacional de Presupuesto debe realizar análisis críticos de los resultados físicos y financieros y de los efectos que pudiesen producir los mismos. También se establecieron las funciones de los órganos de auditoría interna y externa quedando en manos de la Sindicatura General de la Nación y Auditoría General de la Nación, respectivamente.

Luego de la sanción de esta Ley las provincias aprobaron sus respectivas Leyes de administración financiera gubernamental,¹⁸ integrando a través de ella a los sistemas que la componen y estableciendo la normativa operativa para el correcto desarrollo.

En Córdoba, el Gobierno de la Provincia sancionó su Ley el 19 de Febrero de 2003, Ley Provincial Nro. 9.086 y luego fue reglamentada a través del Decreto 150/04, el 15 de Marzo de 2004.

La Ley 9086, toma como referencia la Ley de Administración Financiera Nacional y establece el conjunto de organismos y entidades del Sector Público no Financiero sobre las cuales se aplica la Ley y consolidan en el presupuesto público, los límites al gasto, los criterios de registración para los recursos y los gastos. También establece la figura de la Unidad Rectora Central encargada del presupuesto como también las funciones de los demás órganos rectores que colaboran en la elaboración del mismo y en la registración de las ejecuciones de cada ejercicio fiscal.

¹⁷ Artículo 32, Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

¹⁸ El Gobierno de la Provincia de Córdoba sanciona su Ley el 19 de Febrero de 2003, Ley Provincial Nro. 9.086 que luego sería reglamentada a través del Decreto 150/04, el 15 de Marzo de 2004.

CAPÍTULO IV

TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN PÚBLICA: UNA POLÍTICA DE ESTADO

No está de más recordar que entre dato e información, y entre información y conocimiento, existen mediaciones y procesos; por lo tanto, la simple disponibilidad de datos no los convierte en información ni, menos aún, en conocimiento.

Oscar Oszlak

La Transparencia en la gestión pública surge de la demanda de la sociedad de contar con más y mejores elementos que permitan conocer de qué manera el Estado se desenvuelve y administra los recursos.

Desde que la sociedad percibe el acceso a la información como un derecho la demanda por mayor transparencia viene en ascenso. Es así que desde fines del siglo XX, existen manuales, códigos de buenas prácticas y recomendaciones respecto al qué hacer en materia de transparencia.

En función de lo expuesto, a continuación dedicaremos un apartado para tratar las cuestiones de transparencia en la gestión pública, definiendo conceptos y describiendo los instrumentos y organizaciones que promueven políticas de transparencia.

Transparencia. Marco conceptual

Para construir una política de Estado en materia de transparencia, es necesario establecer un marco conceptual al respecto.

Las políticas públicas de transparencia pueden ser entendidas como un conjunto de estrategias y prácticas basadas en una amplia apertura y disponibilidad de información que contribuyen a la gobernabilidad y a la rendición de cuentas (Baragli, 2005).

Siguiendo esta definición, es que las acciones de transparencia deben brindar al público la mayor cantidad de información existente sobre procedimientos

internos y resultados obtenidos, que a la vez, facilitan los medios para la verificación, evaluación y seguimiento de dicha información.

El desarrollo de políticas de transparencia eficientes establece una relación entre los poderes del Estado, la sociedad civil y el sector privado, basada en canales de participación, comunicación, interacción, supervisión y el control de todos los actores.

En un sentido más estricto, las políticas de transparencia implican el diseño e implementación de determinadas políticas públicas que garanticen el cumplimiento de los requisitos de publicidad de los actos de gobiernos.

Contribuciones a la Transparencia del Estado

En los últimos años el término *transparencia* ha tomado gran importancia, tanto en la política como en empresas y medios de comunicación.

La transparencia como política de Estado ingresa en la agenda mundial a fines de los años 80 y se consolida a partir de los años 90, instalándose como un nuevo paradigma de nuevas relaciones entre los sectores público y privado, nacional e internacional. Antes, la transparencia sólo era una práctica necesaria para evitar la corrupción, por ello es que se distingue su periodo de consolidación donde pasa a ser un nuevo paradigma.

Este nuevo paradigma surge principalmente luego de diferentes escenarios relacionados a la globalización, como ser: el auge de las operaciones financieras y comerciales transnacionales, la privatización de los servicios públicos, el aumento de las inversiones extranjeras y de los intercambios comerciales, la consolidación de Estado de derecho en países de América Latina. Así también, con la crisis asiática se detectaron grandes defectos en la presentación de informes financieros (Lane y otros, 1999) que reevaluaron los esfuerzos para promover la transparencia fiscal.

Las crisis del mundo desarrollado han puesto en evidencia la importancia del correcto uso de los recursos públicos, han despertado gran inquietud y desconfianza en las teorías económicas, normas de contabilidad y de auditoría generalmente aceptadas, las cuales llegaron al colapso. Si bien América Latina no sufrió una crisis fiscal por la recesión internacional de 2009, volvió el debate sobre el valor de la política pública y el papel del Estado.

Como se mencionó en párrafos anteriores, desde fines de los 90 se realizan grandes esfuerzos a nivel internacional para construir una estructura de normas de transparencia.

En 1996 se publica por primera vez el libro *Fuentes de Transparencia Internacional* (Source Book), que se actualiza periódicamente y su objetivo es contribuir a la asociación de los diferentes actores y grupos que pueden conformar un *sistema nacional de integridad*. Esta organización ha elaborado una *Caja de Herramientas para el Control Ciudadano de la Corrupción* que compila prácticas exitosas de políticas de transparencia desarrolladas desde la sociedad civil en todo el mundo.

En 1998, El Fondo Monetario Internacional (FMI) divulga su *Código de Buenas Prácticas* donde se establecen principios y prácticas para garantizar una clara presentación de la estructura de las finanzas del gobierno. Adoptar estas prácticas era decisión voluntaria para cualquier país.

Para la aplicación de este Código el FMI publicó el *Manual de Transparencia Fiscal* en el año 2001 donde se detallaron los principios y prácticas de transparencia.

En el año 2011 Global Reporting Initiative (GRI), dio a conocer una publicación titulada “La Economía Transparente”. Allí muestra el resultado de encuestas en las que se observa que para los ciudadanos los aspectos como la reputación corporativa, la confianza y la transparencia revisten igual o mayor importancia que la calidad de los productos y servicios. Si bien el estudio tomó como muestra a la población de Estados Unidos y Europa Occidental, se proyectó lo mismo para los países de América Latina.

Debe entenderse que una mayor transparencia permite un debate más documentado entre las autoridades y el público, puesto que refuerza la credibilidad y la comprensión, por parte del público, de las medidas y opciones de políticas.

La transparencia fiscal facilita el acceso a los mercados nacionales e internacionales de capital y ayuda a detectar los riesgos anticipadamente, de manera que se pueda dar respuesta a las nuevas condiciones con medidas de políticas más oportunas y moderadas que permitan reducir las probabilidades de crisis.

En la última década, los países latinoamericanos presenciaron un crecimiento acelerado en las regulaciones realizadas en torno al acceso a la información (BID, 2011). Este fenómeno ha convivido con escenarios de crisis políticas y económicas, además de escándalos de corrupción en los gobiernos centrales, y los órganos legislativos y judiciales.

Es destacable el número creciente de organizaciones que se encargan de medir el grado de transparencia de los organismos públicos -a nivel internacional, nacional y regional- a través del desarrollo de metodologías serias y homogéneas.

Finalmente, es importante reconocer que los organismos gubernamentales tienen una responsabilidad delegada a través del sistema democrático, por brindar el acceso a la información es una obligación inherente de los mismos.

Poder confiar en la información gubernamental es un capital social y político necesario para legitimar las acciones impulsadas desde los Gobiernos.

BIBLIOGRAFÍA

ABAL MEDINA, J. y CAO, H. (comp.) (2012). *Manual de la Nueva Administración Pública Argentina*. Buenos Aires: Ariel.

ALBI, E., CONTRERAS, C., GONZÁLEZ PÁRAMO, J., y ZUBIRI, I. (1994). *Teoría de la Hacienda Pública*. Barcelona: Editorial Ariel.

AGUILAR VILLANUEVA, L. F. (1992). “Estudio introductorio”, en *Antología de políticas públicas*, Vol. 1: El estudio de las políticas públicas, México: Miguel Ángel Porrúa Grupo Editorial.

ASSELIN, LYNNETTE M. (2000). “De la política a la práctica: reformas a los sistemas de administración financiera del sector público”, *XI Seminario Regional de Política Fiscal*, CEPAL.

BARAGLI, N. (2005). *Políticas públicas de transparencia*. Publicado en Derecho Comparado de la Información, México DF, Universidad Nacional Autónoma de México – UNAM -, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Número 5.

BRESSER PEREIRA, LUIZ, Carlos. (1998). "La reconstrucción del Estado en América latina". *Revista CEPAL*. Número Extraordinario, Octubre 1998.

BRESSER PEREIRA, LUIZ, Carlos. (1998). *La reforma del Estado de los años noventa: lógica y mecanismos de control*. Desarrollo Económico- Revista de Ciencias Sociales. Buenos Aires, Vol. 38, N° 150. Julio-Septiembre 1998.

CHIAVENATO, I. (2004). *Introducción a la Teoría General de la Administración*. Editora McGraw-Hill, Séptima Edición.

LAS HERAS, José M. (2010). *Estado Eficiente. Administración Financiera Gubernamental. Un enfoque Sistémico*. Editorial Omar D. Buyatti. 3° Edición.

MAKÓN, Marcos P. (2000). *Sistemas integrados de administración financiera pública en América Latina*. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), CEPAL. En <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/3/4453/lcl1343e.pdf>

MARTIRENE, Roberto A (2013). *Coordinación de funciones y recursos entre la nación y las provincias en un ambiente de modernización de las gestiones públicas en la Argentina*, Cepal, Serie Gestión Pública N° 77. Impreso en Naciones Unidas, Chile. En http://www.cepal.org/publicaciones/xml/9/49399/S77GP-L3594e_WEB.pdf

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. *Antecedes de la Administración Financiera Gubernamental*, publicados en la página oficial del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la República Argentina:

<http://administracionfinanciera.mecon.gov.ar/antecedentes.html>

NOGUEIRA MARTINEZ, Roberto. (1995). *Análisis de Políticas Públicas*. Trabajo Preparado para el Instituto Nacional de Administración Pública. En: <http://www.cemupro.com.ar/wp-content/uploads/2010/11/Martinez-Nogueira-Analisis-de-politicas-publicas.pdf>

OLABE, P. B., VIEYRA, J.C. *Acceso a la información y políticas de transparencia focalizada*. Informe Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Capacidad Institucional y Finanzas. Noviembre 2011. En

<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=36547352>

PORTO, Alberto. (2004). "Finanzas Publicas Subnacionales: La Experiencia Argentina", Documento del Federalismo Fiscal N° 12, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Economía.

En <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed12.pdf>

ROZAS B. y HANTKE, D. (2013). *Gestión Pública y Servicios Públicos*. Revista CEPAL, Serie Recursos Naturales e Infraestructura Nro. 162. En <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/6/50236/Gestionpublicayserviciospublicos.pdf>

SCOCKPOL, T. (2008). citado en ABAL MEDINA, J.M. "El Estado. Capítulo 1", en ABAL MEDINA, J. y Cao, H. (comp.) (2012). *Manual de la Nueva Administración Pública Argentina*. Buenos Aires: Ariel.

Sec. LÓPEZ, B. Y RUBINS, R. "La administración pública nacional", en ABAL MEDINA, J. y CAO, H. (comp.). (2012). *Manual de la Nueva Administración Pública Argentina*. Buenos Aires: Ariel.

STIGLITZ, Joseph E. (1988). *La economía del sector público*. Barcelona: Editorial Antoni Bosch. Segunda Edición.

SECCIÓN 2

SISTEMA PRESUPUESTARIO

AUTORES

Gladys Mirta Astrada
Agustina Eugenia Benicio
Emilio David Bivilaqua
Ana Gabriela Castro
Ignacio Gigena
María Clara Gross
Bárbara Gisela Linares
Adriana Araceli Martínez
Raúl Jorge Pioli
María Soledad Piqueras
Élida Cristina Ruiz
Isabel Mariana Simone
Delia Adriana Varela
Verónica Guadalupe Villegas Zamboni

CAPÍTULO V

EL CONTEXTO DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO Y BASE JURÍDICA

1. Evolución histórica del rol del instrumento financiero Presupuesto

1.1 Introducción

En un Estado de Derecho, bajo la forma representativa y republicana de gobierno, el poder ejecutivo debe asegurar que la renta pública se administre de modo tal que las erogaciones se realicen en un marco de legalidad y razonabilidad básicos. Para ello, cuenta con las acciones de control y validación del poder legislativo como corresponde a un sistema republicano de gobierno.

En este sentido, la Ley de Presupuesto, en palabras del Dr. Juan Brügge, es un instrumento de alta política que permite hacer, real y efectivo, los objetivos de bien general establecidos en la constitución del Estado (Brügge, 2012).

El Presupuesto es uno de los actos de gobierno más importantes, contiene la estimación de los ingresos y gastos del Estado para el año siguiente a la promulgación de la norma.

El proceso de presupuestación debe comenzar con la “Planificación”, ya que sin un plan o estrategia de gobierno, resulta improvisado confeccionar una Ley de Presupuesto.

La función de gobernar es una tarea de transformación de la realidad, la cual exige una estrategia de gestión encaminada a la acción de gobierno que no puede reducirse solamente a una mera labor administrativa.

Una correcta planificación estratégica permite apoyar en ella la toma de decisiones de las organizaciones en relación al quehacer actual y al camino que deben recorrer en el futuro, para adecuarse a los cambios y a las demandas que les impone el entorno y lograr la mayor eficiencia, eficacia y calidad en los bienes y servicios que se proveen; cobrando de esta manera una mayor vigencia la creación de Valor Público¹⁹.

¹⁹ El valor público se crea cuando se realizan actividades capaces de aportar respuestas efectivas y útiles a necesidades o demandas políticamente deseables, de propiedad colectiva y que posibiliten cambios en la sociedad. Entendiéndose al Valor Público que deben gestionar los estados en este nuevo paradigma desde dos perspectivas:

A- Posicionado como generador de condiciones para el desarrollo y el bienestar.
B- Productor de servicios e infraestructura.

La determinación de programas especiales encaminados a transformar la realidad socioeconómica de la comunidad a la cual está destinado el Presupuesto, convierte a éste en una herramienta esencial de la acción gubernamental, concibiéndolo, entonces, como un instrumento o vehículo de dirección y orientación de la política económica del Estado. (Brügge, 2012).

1.2 Constitución Nacional - Antecedentes

A continuación se detallan los documentos que dieron base al esquema constitucional presupuestario existente en la República Argentina:

a) Reglamento del 25 de mayo de 1810

En el denominado Primer gobierno patrio, producto de la revolución del año 1810, el Cabildo de Buenos Aires dictó el denominado Reglamento para la Junta Provisional Gubernativa.

Se puede citar como antecedente lo establecido en el punto VIII, del referido Reglamento, donde se señala: “esta misma junta ha de publicar todos los días primeros de mes un Estado de la administración de la Hacienda Pública” (Sampay, 1975).

b) Constituciones de 1819 y 1826

La Constitución Nacional del año 1819, de corte unitaria, previó como atribuciones del “Congreso”: “Establecer derechos, y por un tiempo, que no pase de dos años, imponer para las urgencias del Estado contribuciones proporcionalmente iguales en todo el territorio” (Artículo XXXIII); y “Recibir anualmente del Poder Ejecutivo la cuenta general de las rentas públicas, examinarlas y juzgarlas” (Artículo XLIII) (Sampay, 1975).

La Constitución Nacional del año 1826, igualmente unitaria, tiene un desarrollo más extenso sobre la temática referida a la Hacienda Pública, con referencias expresas al presupuesto tanto nacional como de las provincias y al régimen tributario. En tal sentido, se establecía que: “La Cámara de Representantes tiene exclusivamente la iniciativa en la imposición de contribuciones...”. (Artículo 18); y como atribuciones del Congreso señala las de: “Fijar cada año los gastos generales, con presencia de los presupuestos presentados por el gobierno” (Artículo 44) y “Recibir anualmente la cuenta de inversión de los fondos públicos, examinarla, y aprobarla” (Artículo 45) (Sampay, 1975).

En lo que respecta a las provincias, el modelo unitario de la Constitución Nacional del año 1826, estatuyó un “Concejo de Administración” al lado del Gobernador Provincial, que tenía algunas potestades parecidas a las que luego se le reconocen a las Legislaturas provinciales.

En tal sentido estos *Concejos*²⁰, tenían las siguientes atribuciones:

Acordar anualmente el presupuesto de los gastos que demande el servicio interior de la provincia. (Artículo 145^o).

²⁰ Sobre este particular, el término “concejo” empleado por la Constitución mencionada, es correcto ortográficamente hablando, dado, que dicha palabra es derivada del término latino “concilium”, y es la empleada actualmente para denominar a los “concejos deliberantes” en el ámbito Municipal.

El presupuesto acordado se pasa al Presidente de la República, para que con el presupuesto general de los gastos, que demande el servicio del Estado, sea presentado a la aprobación de la legislatura nacional (Artículo 146º).

Para cubrir los gastos del servicio interior de las provincias, los concejos de administración establecerán en ellas sus rentas particulares, y reglarán su recaudación (Artículo 147º).

Las rentas consistirán precisamente en los impuestos directos, pues toda contribución indirecta queda adscripta al tesoro común de la nación (Artículo 148º).

Las rentas particulares, que se arreglen en cada provincia por los concejos de administración, no se llevarán a efecto sin haber obtenido la aprobación de la legislatura nacional; y el orden de su recaudación se sujetará igualmente a la aprobación del Presidente de la República (Artículo 149º).

Mientras las rentas establecidas, atendido el estado actual de las provincias, no alcancen a cubrir sus gastos ordinarios, se les suplirá del tesoro nacional lo que falte, llevando a cada provincia una cuenta particular de estos suplementos, que serán reintegrados en proporción que sus rentas mejoren. (Artículo 150º).

La cuenta de la recaudación e inversión de las rentas de cada provincia se presentará a su respectivo concejo de administración; éste, después de examinarla, la pasará con su juicio al Presidente de la República, para que, con las cuentas de la administración general, se sometan todas a la aprobación de la legislatura nacional (Artículo 153º) (Sampay, 1975).

c) Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos (31/05/1852)

Luego de la batalla de Caseros en el año 1852 se suscribe un Acuerdo de trascendental importancia para la vida institucional de la República Argentina, por ese entonces Confederación Argentina, ya que en uno de sus puntos se resolvió la convocatoria a un Congreso General Constituyente que luego fue quien dictó la Constitución Nacional.

En el referido Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos, participaron todas las provincias, no siendo suscripto su texto por la Provincia de Buenos Aires en razón de no estar de acuerdo con el aporte que debían hacer todas las provincias, para solventar el incipiente gobierno nacional.

El Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos, establecía en uno de sus puntos: "Para sufragar a los gastos que demande la Administración de los negocios nacionales declarados en este Acuerdo, las Provincias concurrían proporcionalmente con el producto de sus aduanas exteriores, hasta la instalación de las autoridades constitucionales, a quienes exclusivamente competirá el establecimiento permanente de los impuestos nacionales". (Punto 19 del Acuerdo) (Sampay, 1975).

d) Constitución Nacional de 1853

Con la sanción de la Constitución Nacional en el año 1853, sin la presencia de la Provincia de Buenos Aires, se introducen cuestiones que hacen a la materia referente a los aspectos en estudio tales como:

El Tesoro Nacional se integra con el producido de los derechos de importación y exportación (Artículo 4º).

Establece como atribuciones del Congreso de la Nación:

“Arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Confederación” (Artículo 64º inciso 6to).

“Fijar anualmente el presupuesto de gastos de administración de la Confederación y aprobar o desechar la cuenta de inversión” (Artículo 64º inciso 7to).

“Acordar subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias cuyas rentas no alcancen a cubrir sus gastos ordinarios” (Artículo 64º inciso 8vo).

Al Poder Ejecutivo Nacional (Presidente) se le otorga la atribución de: “Hacer recaudar la renta publica” (Artículo 83º inciso 13º) (Sampay, 1975: 381).

El Dr. Prof. Juan Fernando Brügge en su obra: *Bases Constitucionales Del Presupuesto Gubernamental y El Control Externo De Su Ejecución*, citando al Dr. Arturo Sampay sostiene: “(...) Una de las obras que ha influido en los convencionales del año 1853, es la de Juan Bautista Alberdi,²¹ conocida comúnmente como “Las Bases de Alberdi”: “los gastos de la Confederación serán sostenidos por un Tesoro Federal creado con impuestos soportados por todas las provincias” (Artículo 8º - Proyecto de Constitución). Como atribución del Congreso establece: “Fija anualmente el presupuesto de la Confederación” (Artículo 69º inciso 2º), la de “... Aprobar o desechar la cuenta de gastos de la administración de la Confederación” (Artículo 69º inciso 1º); como así también, señalaba con atribuciones del Poder Ejecutivo el de “... Hacer recaudar la renta conforme a la Ley de presupuesto de gastos nacionales” (Sampay, 1975).

e) Reforma de la Constitución Nacional de 1860

Luego de la derrota sufrida en la batalla de Cepeda, la Provincia de Buenos Aires se incorpora a la Confederación Argentina. Por tal razón se produce una revisión del texto constitucional sancionado en el año 1853.

En esta reforma constitucional, ocurrida en el año 1860, Buenos Aires aceptó federalizar los recursos de la aduana con la condición de recibir un subsidio durante algunos años por los ingresos que resignaría.

Otro cambio relevante fue la modificación de la integración del Tesoro Nacional: “el producido de los derechos de importación y exportación conformara el Tesoro Nacional por seis años” (Brügge, 2012).

Las propuestas de la Provincia de Buenos Aires conformaron un esquema más federal y consecuentemente se buscó reducir el manejo de los recursos aduaneros al gobierno nacional.

Los derechos aduaneros a la exportación sólo se mantendrían hasta 1866 como impuestos nacionales (en la redacción de la Constitución de 1853 estos derechos eran definitivamente nacionales).

Se planteaba agregar que los derechos de importación así como las evaluaciones y análisis sobre los que recaigan debían ser uniformes para toda la Nación.

²¹ El autor hace referencia a la obra de Juan Bautista Alberdi “Bases y Puntos de Partida para la organización política de la República Argentina - Segunda Edición, corregida, aumentada, en la imprenta del Mercurio, Septiembre de 1852 Valparaíso Chile”,

f) Reforma de la Constitución Nacional de 1866

La reforma de la Constitución Nacional del año 1860 introdujo una modificación de fundamental importancia en el Artículo 4º, atinente a la vigencia temporal de los derechos de importación y exportación para integrar el Tesoro de la Nación, que lo era por seis años. Al producirse el vencimiento del referido plazo se produce la reforma de la Constitución Nacional el 12/09/1866, en la que por cuestiones políticas de esa época, los derechos de importación y exportación pasaron a integrar definitivamente el Tesoro Nacional.

Esta reforma, de corte eminentemente económico para los destinos futuros de la Nación, apuntó a regular los derechos de importación y exportación y nacionalizar definitivamente las aduanas, así como declarar quién responde por los gastos de la Nación.

Se declara: “El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional...”.

Con la presente enmienda constitucional se definió que el órgano responsable por los gastos del país sería el Gobierno Nacional. Además, se especifica que el monto se obtendría del producto de los impuestos a la exportación e importación, el alquiler de tierras del Estado, de los impuestos sancionados por Leyes en el Congreso, etc. Es decir, se remarca la obtención de dinero para gastos del país a través de impuestos.

Por otra parte, en relación a los derechos de importación, se especifica, mediante la reforma del Artículo 67º, inciso 1º, que los impuestos serían iguales en toda la Nación, es decir, uniformes. Por lo tanto, cesarían las diferencias con relación a la importación de cada provincia.

Finalmente, otro tema tratado por la reforma de 1866 es referido a los derechos de exportación. Se establece que el Congreso dictaría una Ley con el objeto de establecer esos derechos. Es decir, se le otorga la facultad de legislar los derechos de exportación al Poder Legislativo Nacional.

Queda expuesto así que el objetivo de la reforma de 1866 fue el de nacionalizar las aduanas, a fines incrementar lo percibido en concepto de impuestos de exportación e importación en la Aduana de Buenos Aires.

g) Reforma de la Constitución Nacional de 1949

En el año 1949, se produce una reforma integral de la Constitución Nacional, cuya característica principal fue la inclusión de los principios del denominado constitucionalismo social que tenía entre sus postulados principales el reconocimiento de los derechos sociales, como la necesidad de la existencia de una sociedad basada en la justicia social. En la materia que nos ocupa se efectúan algunas inclusiones a tener en cuenta que hacen a una concepción moderna del Estado, como por ejemplo la idea de un “presupuesto plurianual”. Así, al regularse las atribuciones del Congreso de la Nación se establece: “Fijar por un año, o por períodos superiores hasta 3 años a propuesta del Poder Ejecutivo el presupuesto y aprobar o desechar anualmente la cuenta de inversiones” (Artículo 67º inciso 7º).

Cabe mencionar que esta reforma fue derogada por resolución del gobierno de facto en el año 1955.

h) Reforma de la Constitución Nacional de 1994

En el año 1994 se produce la última reforma a la Constitución Nacional que tuvo como una de sus metas la modernización de la Carta Magna. En este sentido, la temática presupuestaria no estuvo ajena a los cambios y se efectuaron una serie de modificaciones que son detalladas posteriormente en los principios constitucionales vigentes sobre la materia.

1.3 Constituciones Provinciales - Antecedentes

Al decir del Dr. Prof. Juan Fernando Brügge las provincias, que conforme a la historia institucional argentina son preexistentes al Gobierno Federal, han venido desarrollando, tanto antes como después del año 1853, potestades constitucionales autonómicas en materia presupuestaria.

Así tanto las denominadas primeras provincias, como las nuevas provincias y la última surgida en el territorio de Tierra del Fuego, han establecido previsiones en sus textos constitucionales en lo referente a aspectos tributarios y de presupuesto.

En el caso de la Provincia de Córdoba, se puede citar el antecedente de la Constitución Provincial reformada en el año 1870 (la primera Constitución de la Provincia fue sancionada el 31 de enero de 1821 bajo el título “Reglamento Provisorio de la Provincia de Córdoba”), que establecía como potestad de la legislatura la de “revisar anualmente, en el primer mes de sesiones, las Leyes de impuestos y el presupuesto general, siendo entendido que si no concluyese esta revisión en el período de sus sesiones, siguen en vigencia para el año entrante dichas Leyes y el presupuesto del anterior en sus partidas ordinarias” (Artículo 83º inciso 13º) (Torres, 1943: 170 y 172).

En una reforma posterior, del año 1883, con relación a la materia presupuestaria la referida cláusula constitucional señalaba:

Atribuciones del Poder Legislativo: “Sancionar anualmente las Leyes de impuestos y de presupuesto general debiendo seguir en vigencia para el año siguiente las del anterior, en caso de no haberse sancionado antes del 1º de Enero. El presupuesto comprenderá la totalidad de los ingresos y egresos de la Provincia, ordinarios y extraordinarios, y autorizados por Leyes especiales, las cuales dejarán de cumplirse en cuanto importe gastos si en el presupuesto para el año siguiente al de su sanción no se incluye partida para atenderlos. El Poder Ejecutivo podrá proveer a las necesidades urgentes e imprevistas que ocurran durante el receso, con la partida para eventuales que fija el presupuesto careciendo de valor toda orden de gastos no autorizada legalmente que se decrete fuera de esa asignación, carácter y oportunidad. La legislatura no podrá aumentar el personal de las reparticiones públicas, ni sus sueldos sino a propuesta del Poder Ejecutivo, con excepción del personal de la misma. La legislatura no podrá sancionar Leyes que importen gastos sin crear los recursos necesarios para satisfacerlos cuando no existan fondos disponibles dentro del presupuesto general”. (Artículo 83º inciso 13º)(Torres, 1943: 170).

Y como atribución del Gobernador: “En el primer mes de las sesiones ordinarias de las Cámaras, presenta la Ley de presupuesto para el año siguiente, acom-

pañada del plan de recursos; y da cuenta del uso y ejercicio del presupuesto anterior” (Artículo 108º inciso 13º).

En igual sentido, la Constitución de 1854 de la Provincia de Mendoza, con sus reformas, señala como atribuciones del Poder Ejecutivo “Hacer recaudar los impuestos y rentas de la Provincia y decreta su inversión con sujeción a las Leyes de presupuesto y contabilidad debiendo hacer publicar mensualmente el Estado de la Tesorería”, y como atribución de la Legislatura: “Fijar anualmente el presupuesto de gastos y cálculo de recursos, no pudiendo aumentar los gastos ordinarios y sueldos proyectados por el Poder Ejecutivo. Si el Poder Ejecutivo no presenta el proyecto de presupuesto en el penúltimo mes del período ordinario de sesiones corresponderá la iniciativa a la Legislatura, tomando por base el presupuesto vigente. Si la legislatura no sanciona el presupuesto al 31 de diciembre continua el vigente”.

Con lo antes dicho, surge clara la competencia en materia presupuestaria que tienen las provincias, en ejercicio de la autonomía económica financiera desde vieja data. Así, el gobierno provincial por sí sólo tiene potestades para presupuestar sus gastos, recursos, inversiones y prioridades económicas financieras, determinando el gasto y resolviendo la disposición de los recursos, cuyas características se desarrollarán oportunamente al tratar los principios constitucionales de la erogación en la Constitución de la Provincia de Córdoba vigente a la fecha.²² (Brügge, 2012).

2. Escuelas económicas y corrientes presupuestarias

El concepto de *presupuesto público* fue acompañando la evolución de las escuelas económicas a lo largo de historia.

Mercantilismo

En el transcurso del siglo XVI, debido a importantes cambios geopolíticos, surgieron nuevos Estados nacionales y con ello el interés de sus gobernantes y pensadores en el desarrollo e incremento de la riqueza y poder de estos Estados.

La política económica que se desarrolló en esta época, denominada mercantilismo, fomentaba el autoabastecimiento del Estado nacional, poniendo especial atención en las reservas de oro y plata denominadas “tesoro”.

Esta corriente económica y política de índole pragmática tenía como regulador de la actividad económica, al poder político, por lo que la intervención del Estado en el control de la moneda, en el manejo del mercado interno, en el crecimiento de la población y en su producción era total. Los salarios bajos y el incremento de producción popular cuya venta en el exterior diera mayores dividendos, promovían el incremento del poder económico de los países dominantes.

²² “Bases Constitucionales del Presupuesto Gubernamental y el Control Externo de su Ejecución”. 1ra. Edición. Material de Curso Virtual de Vinculación Plan- Presupuesto. 2013 JUAN FERNANDO BRUGGE http://www.atcpc.org.ar/files/trabajos/47/Bases_Constitucionales_del_Presupuesto_Gubernamental_y_el_Control_Externo_de_su_ejecucion.pdf

La idea de presupuesto público tal como se lo entiende en la actualidad no se había desarrollado aún.

Esta escuela tuvo preeminencia en Inglaterra y en el resto de Europa occidental desde el siglo XVI hasta el siglo XVIII.

Escuela Clásica o Liberal

La teoría liberal nacida en el siglo XVIII considera que la fuente de riqueza de las naciones se da por tres factores tradicionales: la tierra y sus recursos naturales, el trabajo y el capital, que combinados eficientemente producen bienes y servicios con destino a los mercados consumidores.

En esta escuela económica se destaca el pensamiento introducido por Adam Smith en el que subraya el papel del consumo. Él aseguraba que era posible aumentar el nivel general de vida del conjunto de la comunidad, propiciando políticas desde el sector privado que estimulen el consumo sin mayores intervenciones del Estado, restringiendo el accionar de éste último a los servicios de defensa externa, orden interno, administración de justicia y promoción del bien común.

Inherente a un Estado neutral, concibe al presupuesto como un mero instrumento de previsión de gastos para el cumplimiento de sus finalidades esenciales, financiados mediante un régimen tributario que no debe interferir mayormente sobre el resto de la actividad económica. Defiende al presupuesto equilibrado, aceptando al uso del crédito público destinado a financiar gastos de capital cuando se asegure el repago de los servicios de deuda.

Escuela Neoclásica

La escuela de economía neoclásica se formó en el período 1870-1910. Su principal exponente fue Alfred Marshall, quien incorpora la sistematización de las nociones de oferta y demanda como determinantes de la participación de precio y cantidad en el equilibrio del mercado.

La teoría neoclásica se opone a la intervención del Estado en la vida económica, tal es el pensamiento de Adam Smith: "intervención restringida del Estado, bajos impuestos, presupuestos equilibrados".

Escuela Moderna o Keynesiana

Durante la crisis de los años 30, caracterizada por la recesión y la desocupación, los gobiernos se vieron obligados a tomar medidas económicas que eran totalmente opuestas a las reglas tradicionales que venía cumpliendo el Estado. En esta escuela el Estado pasa a cumplir un rol relevante y compensador de la economía a partir de la inversión pública, el incremento del nivel de empleo y de los ingresos.

En este contexto el presupuesto pasó a ser un componente relevante del plan económico del sector público, logrando a través del mismo vincular la política a la economía.

Escuela Productivista o Neokeynesiana

Los economistas post-keynesianos sostienen que la política fiscal debe fomentar la ocupación y el crecimiento económico. Esta nueva corriente entiende

que la intervención del gobierno puede mejorar notablemente el funcionamiento de la economía, dentro de un nuevo modelo con participación de la sociedad civil.

Actualmente, se entiende que la economía contemporánea como ciencia requiere conocimientos técnicos donde la teoría no puede estar cerrada sino que está obligada a brindar enfoques abiertos y complementarios. Haciendo consciente de que no hay reglas que sean permanentes ni aplicables a todos los casos ni a todas las clases sociales, los componentes históricos, culturales o institucionales no pueden quedar afuera.

3. Normas legales básicas

3.1 Normativa Aplicable al Presupuesto Nacional

Síntesis:

- Constitución Nacional
- Ley Nº 24.156 y Decreto Reglamentario Nº 1.344/07 de Administración financiera y de Control del Sector Público Nacional.
- Ley Nº 24.629 Normas Complementarias del Presupuesto y Reorganización Administrativa.
- Ley Nº 25.152 de Solvencia Fiscal y Calidad de la Gestión Pública Nacional.
- Ley Nº 25.917 y Decreto Reglamentario Nº 1.731/04 Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.
- Leyes Anuales de Presupuesto Nacional.
- Ley Nº 11.672 Complementaria de Presupuesto (t.o. 2005).
- Decisiones Administrativas de Distribución de las Leyes de Presupuesto.

Constitución Nacional:

La Constitución Nacional establece aspectos relacionados con el Presupuesto público:

El Artículo 4 confiere responsabilidad al Gobierno Federal en los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional e indica sus principales fuentes del financiamiento.

El Artículo 75 establece las facultades que se otorga al Congreso Nacional. Las expresamente referidas al presupuesto público son las siguientes:

En materia de recursos:

- Legislar en materia aduanera y establecer los derechos de importación y exportación (Inc. 1).
- Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias (Inc. 2).

- Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, bajo determinadas circunstancias (Inc.2).
- Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado (Inc.3).
- Contratar empréstitos (Inc.4).
- En materia de transferencias de competencias, servicios o funciones, éstas no se podrán realizar si no existe la respectiva asignación de recursos (Inc.2).

En materia de gastos:

- Se indican las características que debe tener la distribución entre la Nación y las provincias, destacando que se debe efectuar tomando en cuenta la relación directa existente con las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas (Inc.2).
- Arreglar el pago de la deuda interna y externa de la Nación (Inc.7).
- Se abre la posibilidad de acordar subsidios del Tesoro Nacional a las provincias cuyas rentas sean insuficientes para cubrir sus gastos ordinarios (Inc. 9).

El inciso 8 del artículo 75 establece una de las atribuciones más importantes donde se le otorga la responsabilidad de fijar el presupuesto de la Administración Pública Nacional, determinando su periodicidad anual. De igual modo, se deja instituida la vinculación entre el presupuesto y el planeamiento al señalar que el presupuesto se debe formular considerando el programa general de gobierno y el plan de inversiones públicas.

El Artículo 100 indica la atribución del Jefe de Gabinete de Ministros en el ejercicio de la administración general del país. En lo específicamente referido a la administración presupuestaria, el Jefe del Gabinete es el encargado de enviar al Congreso Nacional el Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional, previo tratamiento en acuerdo de Gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo. De igual forma se le asigna competencia para hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional.

La Constitución contiene una serie de artículos que aun cuando no expresan explícitamente su relación con el presupuesto, sí tienen que ver con éste toda vez que es aprobado por Ley. Es el caso de los artículos 52, y 77 al 84 y 99, inciso 3, primer párrafo, este último, se refiere a la promulgación de las Leyes y los Decretos de Necesidad y Urgencia.

Así, en el Artículo 52, se atribuye a la Cámara de Diputados, en forma exclusiva, la iniciativa de las Leyes sobre contribuciones.

Por su parte, en los artículos 77 al 84, se establecen normas relacionadas con el proceso de formación de las Leyes y, siendo la de presupuesto una de ellas, el contenido de los artículos es fundamental, en especial en la fase correspondiente a la discusión y la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional.

Procedimiento De Sanción: La Constitución Nacional no requiere un tratamiento especial para la sanción de la Ley de Presupuesto que sea diferente al previsto para las Leyes generales; sin embargo, en el ámbito provincial como municipal se presentan casos especiales. Así, en la Provincia de Córdoba y en el ámbito de la ciudad de Córdoba, se prevé el procedimiento denominado de la “doble lectura”, participación del pueblo a través de las denominadas “audiencias públicas” (Artículo 106 Constitución Provincial, y artículo 37º inciso 8º Ley N° 8102, artículo 78º inciso 8º de la Carta Orgánica de la Ciudad de Córdoba).

Ley N° 24.156 y Decreto Reglamentario N° 1.344/07 de Administración financiera y de Control del Sector Público Nacional:

Esta Ley establece y regula los procedimientos de los organismos integrantes del Sector público Nacional en lo que respecta a administración financiera y sistemas de control²³. En el Título II se establece lo referido al Sistema de Presupuesto.

Ley N° 24.629 Normas Complementarias del Presupuesto y Reorganización Administrativa:

Explica normas complementarias a la ejecución Presupuestaria.

Ley N° 25.152 de Administración De Los Recursos Públicos:

Establece las medidas a las cuales se deberán ajustar los poderes del Estado Nacional para la administración de los recursos públicos. Formulación del Presupuesto General de la Administración Nacional, eficiencia y calidad de la gestión pública, programa de Evaluación de Calidad del Gasto, presupuesto plurianual, información pública y de libre acceso. Fondo Anticíclico Fiscal.

Ley N° 25.917 y Decreto Reglamentario N° 1.731/04 Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal: Esta ley establece reglas de comportamiento fiscal para dotar de mayor transparencia a la gestión pública.

Ley N° 11.672 Complementaria de Presupuesto (t.o. 2005).

Decisiones Administrativas de Distribución de las Leyes de Presupuesto

Ver título I: Administración financiera, capítulo I: sistema presupuestario

3.2 Normativa Aplicable al Presupuesto Provincial

Síntesis:

- Constitución Provincial.
- Ley N° 9.086 (Ley de Administración Financiera).
- Decreto N° 150/2004 (Reglamentario de la Ley N° 9086 y sus modificatorias).
- Ley N° 5901 (Ley de Ejecución del Presupuesto).
- Ley N° 10119 de Comportamiento Fiscal

²³ El Sistema de Administración Financiera Gubernamental está conformado por el conjunto de principios, leyes, instituciones, normas, subsistemas, procesos y procedimientos que se aplican en el ámbito gubernamental para la captación, custodia, asignación, uso, registro y evaluación de los recursos financieros que se requieren para cumplir con los objetivos y metas del Estado en la forma más eficaz y eficiente posible.

Constitución de la Provincia de Córdoba:

El texto vigente de la Constitución de la Provincia de Córdoba fue sancionado el 26 de abril de 1987 y reformado en 2001. La historia institucional cordobesa registra además varios documentos constitucionales que se fueron sucediendo unos a otros en el tiempo.

Sin perjuicio de ello, la Constitución de la Provincia presenta los siguientes aspectos relacionados con el Presupuesto:

Artículo 67: Esta disposición determina uno de los principios rectores fundamentales en materia económica. Textualmente establece: *“La economía está al servicio del hombre y debe satisfacer sus necesidades materiales y espirituales”*.

Artículo 69: Mediante este Artículo se fija, también, una de las directrices básicas y esenciales que hacen a la diagramación económica de nuestra Provincia, donde el Estado propone la integración y participación de los diversos sectores que conforman la economía provincial. Esto se realiza con el claro objetivo de lograr el desarrollo regional e integración económica provincial. De igual forma estipula que el presupuesto de la Provincia y el de las Empresas del Estado deben formularse en el marco de dicha planificación, para, de esta manera, conformar un todo generalizado con un mismo objetivo.

Artículo 70: Este Artículo brinda una definición constitucional de lo que se entiende por el Presupuesto Provincial. Éste establece de manera textual: *“El presupuesto provincial prevé los recursos pertinentes, autoriza las inversiones y gastos y fija el número de agentes públicos; explicita los objetivos que deben ser cuantificados cuando la naturaleza de los mismos lo permita. Puede proyectarse por más de un ejercicio sin exceder el término del mandato del titular del Poder Ejecutivo.*

La falta de sanción de la Ley de presupuesto al primero de enero de cada año implica la reconducción automática de los créditos vigentes al finalizar el ejercicio inmediato anterior.

Las empresas del Estado se rigen por sus propios presupuestos”.

Artículo 62, inc. 9: En lo que hace a materia de política educativa menciona como uno de los principios y lineamientos: *“asegurar en el presupuesto provincial los recursos suficientes para la prestación adecuada del servicio educativo”*.

Una de las principales fuentes de financiamiento para el normal desarrollo y cumplimiento de los fines del Estado son los tributos. Éstos son mencionados por nuestro texto constitucional en el Artículo 71.

Artículo 71: El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de la legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza.

El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes.

Pueden fijarse estructuras progresivas de alícuotas, exenciones y otras disposiciones tendientes a graduar la carga fiscal para lograr el desarrollo económico y social de la comunidad.

Ninguna Ley puede disminuir el monto de los gravámenes una vez que han vencido los términos generales para su pago, en beneficio de los morosos o evasores de las obligaciones tributarias.

La Ley determina el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial donde se discuta la legalidad del pago de impuestos y tasas.

En lo que respecta al Tesoro Provincial el Artículo 72 dispone:

Artículo 72: El Tesoro Provincial se integra con recursos provenientes de:

1. Tributos de percepción directa y/o provenientes de regímenes de coparticipación.
2. Renta y lo producido de la venta de sus bienes y actividad económica del Estado.
3. Derechos, convenios, participaciones, contribuciones o cánones, derivados de la explotación de sus bienes o de recursos naturales.
4. Donaciones y legados.
5. Los empréstitos y operaciones de crédito.

Artículo 104: Mediante este artículo se establecen las atribuciones que se otorgan a la Legislatura. Las expresamente referidas al presupuesto son las siguientes:

Inc. 29°: Considerar el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos que remite el Poder Ejecutivo antes del quince de noviembre para el período siguiente o por uno mayor, siempre que no exceda el término del mandato del Gobernador en ejercicio.

Dictar su propio presupuesto, el que se integra al presupuesto general, y fijar las normas respecto de su personal.

Determinar el número y el sueldo de los agentes de las reparticiones públicas, a propuesta del Poder Ejecutivo.

La ejecución de Leyes sancionadas por la Legislatura y que importen gastos se realiza a partir del momento en que existan fondos disponibles en el presupuesto, o se creen los recursos necesarios para satisfacerlos.

Inc. 30°: Sancionar el presupuesto anual sobre la base del que se encuentre vigente, si el Poder Ejecutivo no presenta el proyecto antes del término que fija esta Constitución.

El Artículo 106 prevé el mecanismo de la “Doble Lectura” para el tratamiento legislativo de materias determinadas, de acuerdo a su naturaleza e importancia. Este mecanismo consiste en la existencia de dos instancias de tratamiento del proyecto por parte de la Legislatura –una inicial y otra final–, en cuyo periodo intermedio puede llevarse a cabo una audiencia pública. La Ley de Presupuesto, -entre otras- y, por imposición constitucional, se somete a este procedimiento.

El intervalo de tiempo existente entre la primera lectura y la segunda no puede ser superior a quince días corridos. Entre la primera y segunda lectura puede existir una audiencia pública cuya reglamentación se hará por Ley.

La Legislatura con la mayoría absoluta de sus miembros puede decidir qué otras Leyes quedan sujetas por su naturaleza e importancia al régimen de doble lectura.

Artículo127: Dentro de las atribuciones asignadas constitucionalmente al Tribunal de Cuentas, en materia presupuestaria, se encuentran las de:

Inc. 6°: Elaborar y proponer su propio presupuesto al Poder Ejecutivo; designar y remover su personal.

El Artículo144 señala las atribuciones y deberes que se le asignan al Gobernador de la Provincia. En materia presupuestaria se destaca:

Inc. 3°: Inicia Leyes o propone la modificación o derogación de las existentes por proyectos presentados a la Legislatura. Tiene la iniciativa en forma exclusiva para el dictado de las Leyes de presupuesto y de ministerios.

Inc. 11°: Presenta el proyecto de Ley de presupuesto, acompañado del plan de recursos, con antelación de no menos de cuarenta y cinco días al vencimiento del periodo ordinario de sesiones de la Legislatura.

Inc. 13°: Hace recaudar los impuestos y rentas de la Provincia, y los dispone con sujeción a la Ley de Presupuesto. Debe enviar a la Legislatura y publicar trimestralmente el Estado de ejecución del presupuesto y de la Tesorería.

La Sección Tercera de nuestra Carta Fundamental está dedicada al Poder Judicial de nuestra Provincia, el cual integra uno de los tres poderes que hacen a nuestro sistema republicano de gobierno.

En el aspecto estrictamente presupuestario el Artículo166 fija como atribución del Tribunal Superior de Justicia:

Inc. 4°: Preparar y elevar el cálculo de recursos, gastos e inversiones del Poder Judicial al Gobernador para su consideración por la Legislatura dentro del presupuesto general de la Provincia. El Presupuesto operativo del Poder Judicial no se encuentra por fuera de lo que es la Ley de Presupuesto General de la Provincia, sino que lo integra y compone como parte fundamental del mismo.

Finalmente, se hace una breve mención a lo que señala el Título Segundo de la sección antes referida, la que trata sobre Municipalidades y Comunas: Es la propia Constitución Provincial la que “*ab initio*”²⁴ reconoce la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios y comunas, reconociéndoles, en el ejercicio de sus funciones, plena independencia de todo otro poder. (Artículo 180).

Este reconocimiento autónomo e independiente que la Constitución hace de los Municipios y Comunas se ve reflejado presupuestariamente en las disposiciones contenidas en el Artículo186 al determinar funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal, tal es el Inc. 3°: Crear, determinar y percibir los recursos económico-financieros, confeccionar presupuestos, realizar la inversión de recursos y el control de los mismos.

²⁴ La expresión latina *ab initio* significa desde el principio.

Ley N° 9.086 Ley De Administración Financiera Y Del Control Interno De La Administración General Del Estado Provincial:

Esta norma, sancionada el 19/02/2003, es de fundamental importancia para el Estado de la Provincia de Córdoba y fue concebida con la finalidad de homogeneizar y unificar la dispersa legislación que existía por aquél entonces y lograr así, un cuerpo normativo sistemático que permitiera modernizar la gestión y control, adaptándose a la vez al marco legislativo nacional, incorporando iguales criterios para el cálculo del resultado, método de registración contable y de control interno.

Tiene por finalidad aportar racionalidad a la administración financiera del sector público no financiero e instituir una estructura de controles internos sobre la gestión de los entes públicos, que posibilite se tornen más transparentes los mecanismos de obtención y aplicación de los recursos públicos (Mensaje de elevación del proyecto de Ley 9.086).

La normativa aplicable al proceso presupuestario se encuentra en el Título II, Capítulo I, Sección IV (Artículo 18 y ss.) de esta Ley y de su Decreto Reglamentario N° 150/04.

La normativa establece los aspectos estructurales básicos, generales y procedimentales, así como los elementos centrales que conforman el proceso presupuestario, diferenciando el correspondiente a la Administración Central del de las empresas públicas, entes y agencias que componen la estructura del sector público provincial no financiero.

Ley N° 5.901 (Ley de Ejecución del Presupuesto)

Otra de las Leyes que regulan los aspectos relacionados con el proceso presupuestario público es la "Ley de Ejecución del Presupuesto de la Administración Pública", a través de la que se regula la ejecución del Presupuesto General de Gastos de la Administración Central y Entidades Autárquicas. Se divide en 4 capítulos:

- El primero de ellos está destinado a la Estructura del Presupuesto y su ejecución.
- El capítulo segundo determina los aspectos generales referidos a los ajustes y modificaciones en el presupuesto.
- El tercer capítulo está destinado a las contrataciones. El capítulo cuarto trata sobre otro tipo de disposiciones que hacen a un aspecto más general y complementan los anteriores capítulos, siempre relacionado con la ejecución anual de la Ley de presupuesto.

Ley N° 10.119 de Comportamiento Fiscal

Fortalece la adopción de principios de comportamiento fiscal y permite avanzar en lo referido a la divulgación de información confiable y oportuna de las actividades del Estado

A continuación se presenta un cuadro comparativo de las Leyes de Administración Financiera Nacional y de la Provincia de Córdoba en la que se establecen similitudes y diferencias en los diversos tratamientos que se les da a los temas presupuestarios.

Ley Nro.: 24.156-Nacional	Ley Nro.: 9.086 Provincial
<p style="text-align: center;">CONCEPTO</p> <p>ARTÍCULO 12.- Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí. Mostrarán el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese periodo, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.</p>	<p>ARTÍCULO 12.- El presupuesto es el instrumento constitucional de órdenes, límites, garantías, competencias y responsabilidades, que prevé los recursos pertinentes, autoriza las inversiones y gastos. Fija el número de agentes públicos y explicita los objetivos que deben ser cuantificados cuando la naturaleza de los mismos lo permita.</p>
<p style="text-align: center;">COMPETENCIAS</p> <p>ARTICULO 17. La oficina nacional de presupuesto tendrá las siguientes competencias</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Participar en la formulación de los aspectos presupuestarios de la política financiera que, para el sector público nacional elabore el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera; b) Formular y proponer al órgano coordinador de los sistemas de administración financiera los lineamientos para la elaboración de los presupuestos del sector público nacional; c) Dictar las normas técnicas para la formulación, programación de la ejecución, modificaciones y evaluación de los presupuestos de la administración nacional; d) Dictar las normas técnicas para la formulación y evaluación de los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado; e) Analizar los anteproyectos de presupuesto de los organismos que integran la administración nacional y proponer los ajustes que considere necesarios; f) Analizar los proyectos de presupuesto de las empresas y sociedades del Estado y presentar los respectivos informes a consideración del Poder Ejecutivo nacional; g) Preparar el proyecto de Ley de presupuesto general y fundamentar su contenido; h) Aprobar, juntamente con la Tesorería General, la programación de la ejecución del presupuesto de la administración nacional preparada por las jurisdicciones y entidades que la componen; i) Asesorar, en materia presupuestaria, a todos los organismos del sector público nacional regidos por esta Ley y difundir los criterios básicos para un sistema presupuestario compatible a nivel de provincias y municipalidades; j) Coordinar los procesos de ejecución presupuestaria de la administración nacional e intervenir en los ajustes y modificaciones a los presupuestos, de acuerdo a las atribuciones que le fije la reglamentación; k) Evaluar la ejecución de los presupuestos, aplicando las normas y criterios establecidos por esta Ley, su reglamentación y las normas técnicas respectivas; D) Las demás que le confiera la presente Ley y su reglamento. 	<p>ARTICULO 17.- LA Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas tendrá las siguientes competencias:</p> <p>Participar en la formulación de las pautas presupuestarias basadas en la política financiera que, para el sector público, elabore el Poder Ejecutivo;</p> <p>Dictar las normas técnicas, formularios e instructivos para la formulación, programación de la ejecución, modificaciones y evaluación de los presupuestos de la administración general, en forma conjunta con los demás órganos creados por la presente Ley cuando corresponda;</p> <p>Analizar los anteproyectos de presupuesto y proponer los ajustes que considere necesarios;</p> <p>Formular y proponer los aspectos financieros del plan provincial de inversión pública;</p> <p>Preparar el proyecto de Ley del presupuesto general y fundamentar su contenido;</p> <p>Formular la programación de la ejecución presupuestaria en forma conjunta con la unidad rectora central del subsistema de tesorería;</p> <p>Intervenir en las modificaciones al presupuesto, mediante el análisis y evaluación de la ejecución y del avance físico;</p> <p>Evaluar la ejecución de los presupuestos, aplicando las normas y criterios establecidos por esta Ley, su reglamentación y las normas técnicas respectivas;</p> <p>Asesorar, en materia presupuestaria, a todos los organismos del sector público regidos por esta Ley y difundir los criterios básicos tendientes a compatibilizar el subsistema presupuestario de los municipios y comunas;</p> <p>Determinar el plan de cuentas contable y clasificador presupuestario, que será único y de uso obligatorio para toda la administración; sin perjuicio de las desagregaciones que puedan incorporarse a propuesta de los órganos rectores de los restantes subsistemas;</p> <p>Realizar un análisis de los resultados físicos y financieros obtenidos de acuerdo a lo establecido en el Artículo 39 de la presente Ley;</p> <p>Las demás que le confiera la presente Ley y su reglamento.</p>

Ley Nro.: 24.156-Nacional	Ley Nro.: 9.086 Provincial
ESTRUCTURA	
<p>ARTICULO 19.- La Ley de presupuesto general constará de tres títulos cuyo contenido será el siguiente:</p> <p>Título I - Disposiciones generales;</p> <p>Título II - Presupuesto de recursos y gastos de la administración central;</p> <p>Título III - Presupuestos de recursos y gastos de los organismos descentralizados.</p> <p>ARTÍCULO 20.- Las disposiciones generales constituyen las normas complementarias a la presente Ley que regirán para cada ejercicio financiero.</p> <p>Contendrán normas que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte. En consecuencia, no podrán contener disposiciones de carácter permanente, no podrán reformar o derogar Leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos.</p> <p>El título I incluirá, asimismo, los cuadros agregados que permitan una visión global del presupuesto y sus principales resultados</p>	<p>ARTÍCULO 19.-La Ley constará de la siguiente estructura:</p> <p>Capítulo I. Disposiciones Generales;</p> <p>Capítulo II. Disposiciones Específicas;</p> <p>Otras Disposiciones.</p> <p>Adicionalmente el proyecto de Ley de presupuesto en planillas anexas según el clasificador de cuentas aprobado, especificará:</p> <p>Análisis global del gasto;</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El número de cargos de la planta de personal y horas cátedras; 2. El resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período en sus cuentas corrientes y de capital; 3. Las metas y objetivos esperados en la producción programada de bienes y servicios; 4. La distribución del gasto; 5. El programa de operaciones de crédito público; 6. Las metas de recaudación y costo fiscal de los sistemas de promoción e incentivo fiscal; 7. La incidencia y conveniencia de los sistemas de promoción fiscal e incentivo fiscal, detallando la zonificación más adecuada y previniendo el impacto en las finanzas públicas; 8. El Plan de inversión pública; 9. Los presupuestos de las empresas y otros entes públicos en capítulos anexos. <p>El Poder Ejecutivo presentará, conjuntamente con el proyecto de presupuesto, proyecciones de recursos y gastos plurianuales sobre los Incisos 6, 7 y 8 del presente artículo.</p>
FORMULACION – CONTENIDO	
<p>ARTÍCULO 24.- El Poder Ejecutivo Nacional fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del proyecto de Ley de presupuesto general.</p> <p>A tal fin, las dependencias especializadas del mismo deberán practicar una evaluación del cumplimiento de los planes y políticas nacionales y del desarrollo general del país y sobre estas bases y una proyección de las variables macroeconómicas de corto plazo, preparar una propuesta de prioridades presupuestarias en general y de planes o programas de inversiones públicas en particular.</p> <p>Se considerarán como elementos básicos para iniciar la formulación de los presupuestos, el programa monetario y el presupuesto de divisas formuladas para el ejercicio que será objeto de programación, así como la cuenta de inversiones del último ejercicio ejecutado y el presupuesto consolidado del sector público del ejercicio vigente.</p> <p>El programa monetario y el presupuesto de divisas serán remitidos al Congreso Nacional, a título informativo, como soporte para el análisis del proyecto de Ley de presupuesto general.</p> <p>ARTICULO 25.- Sobre la base de los anteproyec-</p>	<p>ARTÍCULO 21.- Formulación. El Poder Ejecutivo fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del proyecto de Ley de presupuesto en el marco de los planes y políticas provinciales.</p> <p>El órgano rector confeccionará el proyecto de presupuesto, previa realización de los ajustes que resulte necesario introducir, sobre la base de:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) La proyección del presupuesto en ejecución, más visión, misión, objetivos y cuantificación de metas, preparado por las unidades operativas periféricas presupuestarias, elevados a término, a la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas por los titulares de las jurisdicciones y entidades; b) Las jurisdicciones y entidades deberán ajustar sus propuestas a la ejecución anualizada del presupuesto vigente, más los nuevos programas o actividades con financiamiento garantizado. <p>Sobre la base de la proyección del presupuesto en ejecución, preparado por el órgano rector, el Poder Ejecutivo remitirá el proyecto definitivo a la Legislatura.</p> <p>ARTÍCULO 18.- Contenido del Presupuesto. El presupuesto general de gastos y cálculo de recur-</p>

Ley Nro.: 24.156-Nacional

tos preparados por las jurisdicciones y organismos descentralizados, y con los ajustes que resulte necesario introducir, la Oficina Nacional de Presupuesto confeccionará el proyecto de Ley de presupuesto general.

El proyecto de Ley deberá contener, como mínimo, las siguientes informaciones:

- a) Presupuesto de recursos de la administración central y de cada uno de los organismos descentralizados, clasificados por rubros;
- b) Presupuestos de gastos de cada una de las jurisdicciones y de cada organismo descentralizado los que identificarán la producción y los créditos presupuestarios;
- c) Créditos presupuestarios asignados a cada uno de los proyectos de inversión que se prevén ejecutar;
- d) Resultados de las cuentas corriente y de capital para la administración central, para cada organismo descentralizado y para el total de la administración nacional.

El reglamento establecerá, en forma detallada, otras informaciones a ser presentadas al Congreso Nacional tanto para la administración central como para los organismos descentralizados.

Ley Nro.: 9.086 Provincial

Los comprenderá a los poderes, jurisdicciones, entidades y organismos que integran la administración general y contendrá la totalidad de los ingresos y gastos previstos para el ejercicio, así como las operaciones de financiamiento. Estos conceptos figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí.

El mismo deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- Cálculo de recursos de la administración central y de cada uno de los organismos descentralizados, clasificados por rubros;
- Presupuesto de gastos de cada una de las jurisdicciones y de cada organismo descentralizado, los que identificarán la producción de bienes y servicios y los créditos presupuestarios;
- Créditos presupuestarios asignados a cada uno de los proyectos de inversión que se prevén ejecutar;
- Resultados de las cuentas de ahorro e inversión para la administración central, para cada organismo descentralizado y para el total de la administración general;

El total de los Recursos Corrientes menos el total de los Gastos Corrientes mostrará el Ahorro Corriente del ejercicio, el cual podrá resultar con signo positivo o negativo.

Este resultado, adicionado a los Ingresos de Capital y deducidos los Gastos de Capital, permitirá obtener el resultado financiero, el cual se denominará Superávit, si es de signo positivo, o Déficit, en el caso contrario.

La Cuenta de Financiamiento presentará las Fuentes y Aplicaciones Financieras.

Expondrá el déficit o superávit del ejercicio;

Anexo de información adicional;

La reglamentación establecerá las técnicas y clasificaciones presupuestarias que serán utilizadas como así también el alcance y la modalidad de la información de producción de bienes y servicios.

PRESENTACIÓN

ARTICULO 26.- El Poder Ejecutivo Nacional presentará el proyecto de Ley de presupuesto general a la Cámara de Diputados de la Nación, antes del 15 de setiembre del año anterior para el que regirá, acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar, de los documentos que señala el Artículo 24, así como las demás informaciones y elementos de juicio que estime oportunos.

ARTÍCULO 22.- Presentación a la Legislatura. El Poder Ejecutivo presentará el Proyecto de Ley de Presupuesto General a la Legislatura bajo los términos previstos por el Artículo 144 (Inciso 11) de la Constitución Provincial, acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar, la explicación de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y gastos, así como las demás informaciones y elementos de juicio que estime oportunos.

Ley Nro.: 24.156-Nacional	Ley Nro.: 9.086 Provincial
PRORROGA	
<p>ARTÍCULO 27.- Si al inicio del ejercicio financiero no se encontrare aprobado el presupuesto general, regirá el que estuvo en vigencia el año anterior, con los siguientes ajustes que deber introducir el Poder Ejecutivo Nacional en los presupuestos de la administración central y de los organismos descentralizados:...</p>	<p>ARTÍCULO 24.- Presupuesto Prorrogado. Si al comenzar el ejercicio financiero no se hubiera sancionado el presupuesto general, regirá el que estaba en vigencia al cierre del ejercicio anterior, con excepción de los créditos y recursos previstos por una sola vez cuya finalidad hubiera sido satisfecha. El presupuesto prorrogado no podrá incrementar el déficit del presupuesto en vigencia al cierre y en su caso ajustarlo hasta el nivel que se hubiera comprometido por Leyes precedentes. Deberán incluirse los créditos indispensables para el servicio de la deuda del nuevo ejercicio y el saldo no utilizado de las autorizaciones de endeudamiento aprobadas en el presupuesto prorrogado...</p>

CAPÍTULO VI

CONCEPTOS Y ELEMENTOS METODOLÓGICOS DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO

1. ¿Qué es un Presupuesto? Concepto de Presupuesto Público

1.1 Etimología y Concepto de Presupuesto

Etimología

La palabra presupuesto viene del latín:

- **Pre** significa “delante de”, antes de.
- **Supuesto** (*suppositus*) hace referencia a un hecho determinado.

Por lo tanto uniendo estos significados *presupuesto* significa antes de lo hecho o antes de un hecho determinado.

Concepto de presupuesto

De un modo generalizado puede decirse que el presupuesto es una estimación programada y sistémica de ingresos y gastos, que en un transcurso determinado de tiempo, generará un determinado resultado.

La Ley de administración Financiera Nacional Nro. 24.156 establece el concepto de presupuesto en su Artículo 12: Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí. Mostrarán el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese periodo, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.

La Constitución de la Provincia de Córdoba establece que: El presupuesto provincial prevé los recursos pertinentes, autoriza las inversiones y gastos y fija el número de agentes públicos; explicita los objetivos que deben ser cuantificados cuando la naturaleza de los mencionados lo permita. Puede proyectarse por más de un ejercicio sin exceder el término del mandato del titular del Poder Ejecutivo.

La falta de sanción de la Ley de presupuesto, al primero de enero de cada año, implica la reconducción automática de los créditos vigentes al finalizar el ejer-

cicio inmediato anterior. Las empresas del Estado se rigen por sus propios presupuestos.

La Ley de Administración Financiera Provincial Ley 9.086, en su artículo 12 establece el siguiente concepto:

El presupuesto es el instrumento constitucional de órdenes, límites, garantías, competencias y responsabilidades, que prevé los recursos pertinentes, autoriza las inversiones y gastos. Fija el número de agentes públicos y explicita los objetivos que deben ser cuantificados cuando la naturaleza de los mencionados lo permita.

2. Presupuesto y su vinculación con las variables macroeconómicas

Las variables macroeconómicas constituyen premisas básicas o una serie de pautas económicas, sociales, políticas y financieras que afectan a todas las organizaciones, públicas o privadas, en el desarrollo de sus proyectos, que permiten establecer un escenario a corto o mediano plazo.

El comportamiento de las variables económicas, da lugar a la conformación de supuestos económicos para la elaboración de presupuestos públicos.

El gobierno Nacional presenta antes del 31 de agosto del año en curso, el marco macrofiscal para el siguiente ejercicio.

Pautas Macrofiscales 2015

	PIB	Consumo Total	Inversión	Exportaciones	Importaciones
2013 Millones de \$ corrientes	3.341.834	2.737.882	568.086	487.156	494.104
Variaciones reales (%)	2,9%	4,5%	3,0%	-3,8%	1,9%
Variaciones nominales (%)	21,8%	23,2%	22,6%	12,3%	28,0%
Variación (%) Precios implícitos	18,3%	18,0%	19,1%	16,8%	25,6%
2014 Millones de \$ corrientes	4.144.247	3.433.936	721.483	680.937	708.304
Variaciones reales (%)	0,5%	0,4%	0,8%	-1,9%	-1,9%
Variaciones nominales (%)	24,0%	25,4%	27,0%	39,8%	43,4%
Variación (%) Precios implícitos	23,4%	24,9%	26,0%	42,5%	46,2%
2015 Millones de \$ corrientes	4.962.709	4.093.143	867.467	835.936	866.875
Variaciones reales (%)	2,8%	2,9%	2,9%	3,7%	5,6%
Variaciones nominales (%)	19,7%	19,2%	20,2%	22,8%	22,4%
Variación (%) Precios implícitos	16,4%	15,8%	16,8%	18,3%	15,9%
2016 Millones de \$ corrientes	5.748.088	4.736.343	1.009.341	992.303	1.037.690
Variaciones reales (%)	2,9%	3,0%	2,8%	2,4%	5,6%
Variaciones nominales (%)	15,8%	15,7%	16,4%	18,7%	19,7%
Variación (%) Precios implícitos	12,5%	12,3%	13,1%	15,9%	13,4%
2017 Millones de \$ corrientes	6.472.687	5.354.625	1.149.130	1.135.477	1.214.144
Variaciones reales (%)	3,2%	3,2%	3,4%	2,2%	6,2%
Variaciones nominales (%)	12,6%	13,1%	13,8%	14,4%	17,0%
Variación (%) Precios implícitos	9,1%	9,5%	10,1%	12,0%	10,1%

	2014	2015	2016	2017
Tipo de Cambio nominal \$/US\$	8,21	9,45	10,69	11,79
Variación anual IPCNu (promedio)	s/d	15,6%	13,2%	9,9%
Variación anual IPCNu (IV trimestre)	22,0%	14,9%	12,7%	9,4%
Variación anual IPCNu (diciembre a diciembre)	21,3%	14,5%	12,3%	8,9%
Variación anual IPIM (promedio)	25,5%	14,4%	12,5%	11,8%
Exportaciones FOB (millones de dólares)	76.965	82.420	86.741	90.212
Importaciones CIF (millones de dólares)	69.371	73.223	76.984	80.728
Saldo Comercial (millones de dólares)	7.594	9.197	9.757	9.484

3. Vinculación con el resto de los sistemas

3.1 ¿Cómo se relaciona presupuesto con los otros sistemas?

La elaboración, ejecución y evaluación del presupuesto se produce dentro de un esquema sistémico, llamado Sistema de Administración Financiera Pública, donde el subsistema presupuestario se interrelaciona con tres subsistemas: Contabilidad, Tesorería y Crédito Público.

Cada subsistema está a cargo de un órgano rector y tiene una misión y función específica.

3.2 Relación con el Subsistema de Contabilidad

Para comprender cómo se relaciona el sistema de presupuesto con el sistema de contabilidad basta interpretar la interrelación de las clasificaciones presupuestarias con el plan de cuentas de la contabilidad general.

Cuando se hace efectivo el ingreso de los fondos, la Contaduría debe realizar la registración de los ingresos aplicando el clasificador presupuestario de recursos y estableciendo la relación con el plan de cuentas, mediante los asientos que requieren la partida doble.

3.3 Relación con el Subsistema de Tesorería

El vínculo más estrecho entre el sistema de presupuesto y el sistema de tesorería se da inicialmente al momento de la formulación del presupuesto, por la necesidad de disponer, antes de programar los gastos, de la proyección de los que estuvieran centralmente bajo el conocimiento y la administración de la misma.

4. Principios presupuestarios y su importancia

Es indispensable que en todo el proceso presupuestario, tanto en su contenido como en su forma, se apliquen determinados “principios” o normas técnicas.

4.1 Clasificación de los principios

a) Programación:

El presupuesto es un instrumento en el que se prevé los ingresos que permitirán la realización de gastos que contribuyan a alcanzar los objetivos deseados.

El ejercicio de este principio supone lo siguiente:

- Establecer objetivos a alcanzar tanto en su naturaleza como en su cantidad.
- Desarrollar determinadas acciones para el logro de los objetivos establecidos.
- Disponer de medios humanos y materiales, los que permitan la realización de acciones.

Identificar gastos presupuestarios que posibiliten la realización de los programas.

El presupuesto será el reflejo anual de la programación a ser cumplida.

b) Universalidad:

La universalidad define que el presupuesto debe contener los gastos y recursos públicos considerados en forma separada y por su totalidad:

c) Exclusividad:

En el Presupuesto solo se deben incluir temas vinculados a la materia. La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público establecen una restricción en el sentido en que la ley de presupuesto no debe contener disposición alguna de carácter permanente, no podrá reformar leyes vigentes, ni crear ni modificar o suprimir tributos.

d) Unidad:

Se refiere a la magnitud y composición de los recursos y gastos públicos en un único documento.

e) Factibilidad:

Con el cumplimiento de este principio, se tiende al establecimiento de objetivos posibles de alcanzar. Es decir, debe programarse lo que es factible ejecutar.

f) Exactitud:

Las previsiones de gastos deben responder a cifras ciertas, necesarias para atender servicios y, a su vez, las estimaciones de recursos deben responder a la recaudación de ingresos a obtener.

g) Claridad:

Este principio se refiere a la forma del presupuesto y consiste en que el presupuesto debe realizarse de tal forma que responda a un ordenamiento que permita hacerlo entendible para sus destinatarios:

- Aquellos que deciden su aprobación (Poder Legislativo).
- Aquellos responsables de su ejecución.
- Los ciudadanos en general.

h) Especificidad:

Este principio se refiere, básicamente, al aspecto financiero del presupuesto y significa que, en materia de ingresos, deben señalarse con precisión las fuentes que los originan y, en materia de gastos, las características de los bienes y servicios que deben adquirirse o pagarse.

i) Periodicidad:

Este principio tiene su fundamento en la característica dinámica de la acción estatal por un periodo determinado, que constitucionalmente se establece en un año calendario.

j) Continuidad:

Debe reflejar la continuidad del Estado y de los servicios que están a su cargo, postula que todos y cada uno de los elementos del presupuesto anual, deben apoyarse en los resultados de ejercicios anteriores y tomar en cuenta las expectativas de los ejercicios futuros.

k) Flexibilidad:

La aplicación de este principio conduce a que el presupuesto no tenga rigideces que le impidan constituirse en un eficaz instrumento de administración de gobierno y de programación económica y social.

La flexibilidad tiende al cumplimiento de los objetivos del Estado, para lo cual deben posibilitarse las modificaciones presupuestarias que sean necesarias para su ejecución.

l) Equilibrio:

Este principio postula que el total de gastos deben ser igual al total de recursos.

m) Anticipación:

El presupuesto, al ser un instrumento preventivo, debe formularse, tratarse y aprobarse antes de comenzar el ejercicio.

n) Transparencia:

Impulsa ofrecer información oportuna, confiable y sistemática.

o) Publicidad:

Garantía de que las diversas fases del ciclo presupuestario sean públicas, de forma que pueda informarse sobre las decisiones y conductas de sus representantes acerca de la actividad económica de la Entidad.

5. Clasificadores presupuestarios

5.1 Introducción

Los gastos y recursos de la actividad gubernamental se pueden agrupar de acuerdo a diversos criterios, para esto se establecen clasificaciones que aplicando aspectos comunes para las operaciones administrativas gubernamentales, facilitan la toma de decisiones.

Los clasificadores presupuestarios sirven para organizar y presentar todos los aspectos posibles de las transacciones públicas, de este modo benefician la aplicación de una metodología de clasificación, tendiente a lograr uniformidad a nivel Nacional, Provincial o Municipal.

5.2 Definición

El Texto Ordenado de las Clasificaciones Presupuestarias de recursos y gastos del Sector Público Nacional, según Resolución 71/2003 emitida por la Secretaría de Hacienda (MECON) define:

“Las clasificaciones presupuestarias son instrumentos normativos que agrupan los recursos y gastos de acuerdo a ciertos criterios, cuya estructuración se basa en el establecimiento de aspectos comunes y diferenciados de las operaciones gubernamentales.

Las clasificaciones presupuestarias al organizar y presentar todos los aspectos posibles de las transacciones públicas, conforman un sistema de información ajustado a las necesidades del gobierno y de los organismos internacionales que llevan estadísticas sobre los sectores públicos nacionales, posibilitando un análisis objetivo de las acciones ejecutadas por el sector público”.

En la Provincia de Córdoba, el Decreto Reglamentario Nº 150/04 de la Ley 9.086 de Administración Financiera Gubernamental, *define* como Clasificador Presupuestario al Plan de Cuentas que permite determinar, ordenar, agrupar y presentar con precisión, cuál es el origen y la composición de los recursos y el responsable, la composición y el destino de las erogaciones realizadas por el Estado.

Los Clasificadores Presupuestarios en la Provincia de Córdoba son aplicables a todos los organismos o entidades componentes del sector público provincial no financiero y se elaboran siguiendo los criterios que adopta el gobierno nacional, y las recomendaciones del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina.

Tienen como principal objetivo lograr la simplificación del registro, una mayor eficiencia, como así también, contar con información uniforme y homogénea que posibilite la agregación a nivel país para la utilización de cuentas en el Sector Público Argentino.

5.3 Objetivos e importancia

La estructura básica de las clasificaciones presupuestarias facilita la adopción de decisiones en todas las etapas del proceso presupuestario.

Los Clasificadores Presupuestarios Permiten:

- Identificar y registrar la totalidad de los flujos de origen y aplicación de los recursos financieros.
- Interrelacionar y presentar la información presupuestaria sobre bases homogéneas y confiables, facilitando la integración de los sistemas de administración financiera del Estado.

- Registrar por partida simple y por partida doble, toda transacción económica y financiera, haciendo posible la modernización y una mayor transparencia de la gestión pública.
- Realizar el seguimiento periódico de la ejecución presupuestaria de pagos, de inversiones y de crédito público, así como el cierre legal del presupuesto.

5.4 Clasificadores presupuestarios de recursos

Los recursos públicos son medios de financiamiento que permiten:

- Disponer de los recursos reales necesarios para desarrollar actividades programadas por el Sector Público.
- Atender las obligaciones de pago de la deuda pública o efectuar transferencias que requieran otros ámbitos o niveles de gobierno y al Sector Privado.

Las clasificaciones de los recursos procuran identificar las características de los medios de financiamiento para poder agruparlos, medirlos y analizar sus efectos.

a. Clasificación institucional

Responde a la estructura organizativa del Estado y refleja las instituciones y áreas responsables a las que se asignan los créditos y recursos presupuestarios y, consecuentemente, las que llevarán adelante la ejecución de los mismos.

b. Clasificación de los recursos por rubros

Esta clasificación ordena y agrupa a los recursos según la naturaleza y el carácter de las transacciones que dan origen a los mismos.

Se distinguen los que provienen de fuentes tradicionales como los impuestos, las tasas, los derechos y las transferencias; los que proceden del patrimonio público como la venta de activos, de títulos, de acciones y de rentas de la propiedad; y los que provienen del financiamiento como el crédito público y la disminución disponibilidades.

c. Clasificación de los recursos por su carácter económico

Desde el punto de vista económico los recursos se clasifican en Corrientes, de Capital y Fuentes Financieras.

Los ingresos corrientes corresponden al ingreso de dinero que no implica contraprestación efectiva, ellos son los impuestos y las transferencias recibidas, la venta de bienes o la prestación de servicios, cobro de tasas, derechos, contribuciones a la seguridad social y rentas que provienen de la propiedad.

Los recursos de capital se originan en la venta de activos, la variación positiva de la depreciación y amortización, las transferencias recibidas de otros agentes destinadas a financiar gastos de capital, la venta de participaciones accionarias en empresas y la recuperación de préstamos.

Las fuentes financieras son medios de financiamiento constituidos por la disminución de la inversión financiera y el endeudamiento público.

d. Clasificación de los Recursos por Procedencia

Tiene por objeto agrupar y presentar a los recursos públicos de acuerdo a su origen jurisdiccional (Nacional, Provincial o Municipal). Complementariamente, permite agruparlos y presentarlos de acuerdo al financiamiento a realizar con el recurso, es decir que constituya un ingreso de libre disponibilidad o afectado a un fin específico.

5.5 Clasificadores presupuestarios de gastos

Los gastos públicos son las transacciones financieras que realizan las instituciones públicas para adquirir los bienes y/o servicios o para transferir los recursos recaudados a los diferentes agentes económicos.

a. Clasificación institucional

Responde a la estructura organizativa del Estado, ésta refleja las instituciones y áreas responsables a las que se asignan los créditos presupuestarios y, consecuentemente, las que llevarán adelante la ejecución de los mismos. Sirviéndose así los organigramas de cada entidad para su ordenación.

b. Clasificación de erogaciones por objeto del gasto

Permite identificar los bienes y servicios, las transferencias y las variaciones de activos y pasivos que el sector público aplica en el desarrollo de su proceso productivo.

Tanto el clasificador económico como el de erogaciones por objeto del gasto, se utilizan básicamente para facilitar el desarrollo y aplicación de los sistemas de planificación y gestión del gasto público, evaluar su efecto en un contexto más amplio de la economía y medir el resultado de las operaciones financieras del Estado.

c. Clasificación de erogaciones por su carácter económico

Permite identificar la naturaleza de las transacciones que realiza el sector público con fines corrientes, de capital o como aplicaciones financieras.

-Erogaciones Corrientes

Erogaciones destinadas a las actividades de producción de bienes y servicios del sector público, los gastos por el pago de intereses por deudas y préstamos y las transferencias de recursos que no involucran una contraprestación efectiva de bienes y/o servicios.

-Erogaciones de Capital

Erogaciones destinadas a la adquisición o producción de bienes materiales e inmateriales y a inversiones financieras que incrementan el activo del Estado y sirven como instrumentos para la producción de bienes y servicios.

Las aplicaciones financieras se constituyen por el incremento de las disponibilidades financieras y la disminución de pasivos.

d. Clasificación del gasto por finalidades y funciones

Presenta el gasto público según la naturaleza de los servicios que las instituciones públicas brindan a la comunidad. Los gastos clasificados por finalidad y función permiten determinar los objetivos generales y los medios a través de los cuales se estiman alcanzar éstos. En estos términos la clasificación por finalidades y funciones se constituye en un instrumento fundamental para la toma de decisiones por el poder político.

- Permite analizar las tendencias de los gastos en funciones determinadas.
- Facilita la elaboración de estadísticas de los gastos, proporcionando elementos suficientes para la proyección de los mismos.
- Permite conocer en qué medida las instituciones de la Administración Provincial cumplen funciones económicas o sociales.
- Es un instrumento que favorece el análisis del gasto para estudios económicos y sociales.

e. Clasificación del gasto por categorías programáticas

Su utilización se relaciona con la aplicación de la metodología del Presupuesto Por Programas, en cuanto a esta clasificación implica la asignación de recursos financieros a cada una de las categorías programáticas del presupuesto (programa, subprograma).

f. Clasificación del gasto por fuente de financiamiento

Consiste en presentar los gastos públicos según los recursos empleados para su financiamiento. Permite a los organismos centrales de asignación de recursos identificar la fuente de origen de los ingresos.

Antecedentes legales

A nivel Nacional El Art 14 del Decreto N° 1344/07 reglamentario de la ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional n° 24.156, establece la forma de presentación de los recursos y de los gastos.

Mientras que en la Provincia de Córdoba la forma de presentación de los recursos y gastos se establece en el Artículo N° 18 Inciso "g" del Decreto N° 150/04

5.6 Combinación de Clasificadores

Las clasificaciones combinadas constituyen agrupaciones de los gastos y recursos públicos, que se elaboran con fines de análisis y toma de decisiones en los diferentes niveles del Sector Público.

Tanto en Nación como en la Provincia de Córdoba la elevación del Proyecto de Ley de Presupuesto Anual se presenta aplicando diversas combinaciones de clasificadores de erogaciones y de recursos.

A continuación se muestran ejemplos de clasificaciones combinadas en los presupuestos de la Nación y de la Provincia de Córdoba:

ADMINISTRACION NACIONAL
COMPOSICION DEL GASTO POR FINALIDAD
- FUNCION Y POR CARACTER INSTITUCIONAL
(en pesos)

CAPITULO I
Planilla N° 2
Anexa al Art. 1°

CARACTER INSTITUCIONAL FINALIDAD - FUNCION	ADMINISTRACION CENTRAL	ORGANISMOS DESCENTR.	INSTITUCIONES SEG. SOCIAL	TOTAL
ADMINISTRACION GUBERNAMENTAL	72.734.301.067	4.829.763.327	0	77.564.064.394
Legislativa	6.202.782.480	0	0	6.202.782.480
Judicial	18.879.238.109	212.806.526	0	19.092.044.635
Dirección Superior Ejecutiva	8.217.498.242	0	0	8.217.498.242
Relaciones Exteriores	8.421.423.358	0	0	8.421.423.358
Relaciones Interiores	27.382.870.865	3.211.673.801	0	30.594.544.666
Administración Fiscal	2.895.434.316	328.060.000	0	3.223.494.316
Control de la Gestión Pública	37.022.000	1.077.223.000	0	1.114.245.000
Información y Estadística Básicas	698.031.697	0	0	698.031.697
SERVICIOS DE DEFENSA Y SEGURIDAD	68.577.381.235	402.498.000	0	68.979.879.235
Defensa	25.266.551.917	0	0	25.266.551.917
Seguridad Interior	36.198.456.725	402.498.000	0	36.600.954.725
Sistema Penal	4.701.847.440	0	0	4.701.847.440
Inteligencia	2.410.525.153	0	0	2.410.525.153
SERVICIOS SOCIALES	234.790.390.917	27.018.999.723	472.345.616.756	734.155.007.396
Salud	24.338.048.438	5.799.498.874	11.020.999.999	41.158.547.311
Promoción y Asistencia Social	17.298.655.001	1.226.875.993	0	18.525.530.994
Seguridad Social	58.546.140.016	34.308.000	454.108.907.092	512.689.355.108
Educación y Cultura	85.227.365.047	660.451.136	7.161.150.729	93.048.966.912
Ciencia y Técnica	3.705.142.712	14.829.504.720	0	18.534.647.432
Trabajo	5.711.324.880	246.346.000	54.558.936	6.012.229.816
Vivienda y Urbanismo	28.684.071.275	0	0	28.684.071.275
Agua Potable y Alcantarillado	11.279.643.548	4.222.015.000	0	15.501.658.548

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA	Planilla Nro. 06 Erogaciones por Objeto del Gasto y Jurisdicción Administración General Todas las Fuentes Presupuesto Año 2015						
	1.01 - Dependencia Inmediata Del Poder Ejecutivo	1.02 - Ministerio De Comunicación Pública Y Desarrollo Estratégico	1.03 - Secretaría De Control Y Auditoría	1.06 - Secretaría De Integración Regional Y Relaciones Internacionales	1.10 - Ministerio De Gobierno Y Seguridad	1.15 - Ministerio De Finanzas	1.20 - Ministerio De Gestión Pública
02 - Erogaciones Corrientes	1.635.465.000	360.034.000	11.914.000	9.763.000	6.707.406.000	1.427.141.000	1.852.296.000
1-Personal	88.472.000	38.434.000	10.929.000	6.538.000	5.640.499.000	624.586.000	768.239.000
2-Bienes De Consumo	3.997.000	1.640.000	325.000	755.000	352.761.000	6.182.000	388.412.000
3-Servicios No Personales	11.841.000	313.900.000	660.000	2.070.000	588.741.000	51.466.000	644.169.000
4-Previsión Presupuestaria Corriente	0	0	0	0	0	0	0
5-Intereses Y Gastos Financieros	0	0	0	0	0	1.179.000	82.000
6-Transferencias Para Erogaciones Corrientes	1.531.155.000	6.060.000	0	400.000	125.405.000	743.728.000	51.394.000
1-A Municipios Y Otros Entes Comunales	0	0	0	0	26.750.000	0	2.650.000
2-A Organismos Que Integran La Apnf.	1.531.155.000	0	0	0	0	739.248.000	23.000
3-A Otros Organismos Del Estado Provincial	0	6.060.000	0	0	0	0	0
5-A Entidades No Provin- ciales Del Sector Público	0	0	0	0	30.000	4.480.000	5.000
6-Transferencias Al Sector Privado	0	0	0	400.000	98.625.000	0	48.716.000
99-Otras Transferencias Para Erogaciones Corrientes N.C.	0	0	0	0	0	0	0

5.7 Modificaciones a los Clasificadores

Para la Nación

El Artículo 4 del Decreto 866/1992 faculta a la SECRETARIA DE HACIENDA del Ex MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, a dictar las normas de interpretación como así también a determinar, en los documentos presupuestarios, los niveles de apertura de cada uno de los clasificadores.

Para la Provincia de Córdoba

El Artículo 17, inc. j) de la Ley Nº 9.086, establece como competencia de la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas: “Determinar el plan de cuentas contable y clasificador presupuestario, que será único y de uso obligatorio para toda la administración”. De este modo se contempla la actualización de los clasificadores mediante la incorporación, derogación, ampliación, modificación, etc. de estos conceptos.

5.8 Glosario interactivo

La página web oficial del Gobierno de la Provincia de Córdoba, publica un glosario interactivo de los clasificadores vigentes (<http://transparencia.cba.gov.ar/Clasificadores.aspx>)

5.9 Conversores

La Ley 25.917 Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal creada con la finalidad de establecer reglas de comportamiento fiscal y dotar de una mayor transparencia a la gestión pública, en su Artículo 4 establece: “A propuesta de una Comisión formada por representantes del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina se establecerán los conversores que utilizarán los gobiernos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para obtener clasificadores presupuestarios homogéneos con los aplicados en el ámbito del Gobierno nacional.”.

6. Evolución de tipos de presupuesto

Históricamente se han empleado diversas técnicas presupuestarias, seguidamente se describen conceptos fundamentales de alguno de estos modelos y su evolución hacia el Presupuesto para Resultados considerado el de más avanzada.

Presupuesto Tradicional

Consiste en un listado de gastos asignados a las instituciones, clasificados por su naturaleza u objeto, es marcadamente jurídico y de registración contable. No permite evaluar ni medir eficiencia.

Tuvo como característica básica la asignación del gasto a las unidades institucionales. El presupuesto se concebía como una herramienta útil para asignar y controlar el uso de los recursos financieros de las instituciones públicas.

Presupuesto Base Cero

Considera a cada año presupuestario como “año cero” y posee un proceso de evaluación y reevaluación continuo. Implica repensar año a año las estructuras de programas y de intervenciones con el fin de alinearlos a los cambios del entorno, de los objetivos y las mejores estrategias. Traslada el peso de la prueba a cada administrador o responsable de programas para que analice y describa todas las actividades existentes o nuevas en un documento que se denomina “paquete de decisión”, y que los llevará adelante una “unidad de decisión”. Obliga a justificar todos y cada uno de los gastos dejando de lado la tendencia incrementalista tradicional del presupuesto.

Participativo

Es una forma de tomar decisiones sobre qué acciones originadoras de gasto van a priorizarse para su atención con una cantidad escasa de recursos públicos. Puede considerarse como una metodología de participación y de democratización del espacio público estatal.

Por Programas

Asigna los créditos presupuestarios (recursos humanos, materiales y financieros) no a unidades institucionales del Gobierno, sino a programas de acción.

Los programas son encomendados a unidades ejecutoras que son las responsables de su eficaz cumplimiento.

El gasto público, bajo este aspecto, queda clasificado por unidades programáticas, pudiendo resultar una o varias para cada institución según resulten uno o varios los objetivos encomendados a la misma.

Al tratarse de la técnica más extendida y aplicada en la actualidad y al considerarse la base del presupuesto para resultados a continuación se amplían nociones y características

6.1 Presupuesto por Programas

6.1.1 Definiciones y conceptos básicos

El gasto público es distribuido por categorías programáticas, que pueden ser una o varias según los objetivos encomendados a cada institución de gobierno. Esta técnica implica planificar acciones del Estado, identificando las necesidades de la población y así decidir que se va a producir para satisfacerlas. Por ello, es la más extendida y aplicada en la actualidad.

Su ventaja radica en la posibilidad de detectar “eficiencia” en la medida de que se asocia el gasto presupuestario a los bienes y servicios que el Estado brinda a la gente: Al organizarse en “categorías de programas”, permite al gobernante estudiar y examinar el accionar de los entes y organismos, y a los encargados del control y a los ciudadanos, verificar de qué forma y en qué medida se gestionan los fondos públicos.

El presupuesto por programa presenta las siguientes ventajas:

- Identifica los bienes que se producen y los servicios que se prestan en cada institución de gobierno.
- Analiza el proceso de producción y sus responsables. Delimita el ámbito de aplicación de las diversas acciones presupuestarias.

- Identifica acciones y productos que excedan un ejercicio, a través de presupuestos plurianuales.
- Identifica categorías programáticas similares en diferentes instituciones para coordinar esfuerzos conjuntos.
- Contribuye a la toma de decisiones del Estado permitiendo estudiar y examinar el accionar de los entes y organismos.
- Mide la eficiencia en la gestión de los recursos públicos al conocer los bienes y servicios que provee cada programa presupuestario.

6.1.2 Categorías programáticas ¿qué nos permiten definir?

Categoría Programática o Programa:

Es el elemento esencial del Presupuesto por Programas. Comprende el conjunto de acciones orientadas al logro de un objetivo, los recursos necesarios para desarrollarlas y una unidad ejecutora responsable de su ejecución.

Subprograma:

Cuando el objetivo de un programa es complejo y comprende varios objetivos parciales, se crean los denominados subprogramas. Estos subprogramas comprenden al conjunto de acciones tendiente al logro de cada uno de estos objetivos parciales.

Esta técnica se asimila a un proceso productivo, el cual necesita insumos que serán transformados para la obtención de productos y/o servicios.

6.1.3 Metodología

Para la aplicación de esta técnica resulta conveniente responder a determinadas preguntas, a continuación se presenta un ejemplo práctico en el Ministerio de Educación:

¿Qué piensa hacer?	Objetivos	Productos- Metas	Educar niños/as en el nivel inicial y primario
¿Cómo lograrlo?	Conjunto de Acciones	Tecnología	<ul style="list-style-type: none"> • Apertura de salas de 3 años para niños/as en contextos desfavorables. • Programa de implementación de jornada Extendida en 2° ciclo de nivel primario. • Incorporación de Maestros de Materias Especiales a la Educación Primaria Rural. • Programa de Fortalecimiento y Sostenimiento de Lengua, Matemática y Ciencias en el 1° ciclo del nivel primario de Escuelas Urbano Marginales de gestión estatal.
¿Con que recursos?	Insumos	RRHH Recursos Materiales y Financieros	RRHH : Maestros comunes y especiales Materiales: Elementos educativos, Aulas en condiciones, Financieros: Crédito Presupuestario necesario
¿Cuándo?	Periodo presupuestario	Durante el ejercicio/ Varios años	2012-2015
¿Dónde?	Jurisdicción Entidad	Localización institucional / geográfica	Ministerio de Educación
¿Quién?	Unidad Ejecutora	Responsable	Dirección General de Educación Inicial y Primaria

La estructura del presupuesto por programas incluye información relacionada con:

- Descripción de Jurisdicciones
- Mapa de Programas
- Descripciones de programas
- Erogaciones por Objeto del Gasto

- *Descripción de Jurisdicción*

La descripción de Entidad o Jurisdicción formaliza en el presupuesto la misión, la visión, los objetivos que cada organismo se propone alcanzar, y las estrategias que, con sus iniciativas y acciones, prevé desarrollar para lograrlo.

En dicha descripción se especifican las razones y concepciones que fundamentan el accionar de cada ministerio, secretaría, agencia u otro ente que forme parte del sistema público no financiero.

La misión es la razón de ser del Organismo y orienta su planificación. Es el motivo de su existencia y detalla la orientación de sus actividades, por lo que fija los propósitos, fines y límites del servicio que presta. Debe estar completamente alineada con lo establecido en la Ley de estructura orgánica u otros instrumentos legales particulares de creación o modificación de cada entidad u organismo. Misión= Razón de ser. ¿QUÉ DEBEMOS HACER?

La visión refleja los valores y principios de la organización que orienta a dar el marco para el accionar de su propósito, imagen objetivo. Es una inspiración y a la vez una expresión de voluntad. Sintetiza el Cómo se quiere ver el Organismo en los próximos años, hacia donde se quiere ir. Visión = ¿CÓMO QUEREMOS SER?

Gobierno de la Provincia de Córdoba - Presupuesto 2015

1.01	Dependencia Inmediata Del Poder Ejecutivo	Jurisdicción/Entidad 1.01
		Descripciones 1 / 1
<p>MISIÓN: Asistir en general al Poder Ejecutivo en todo lo relativo a las instrucciones impartidas por el Gobernador de la Provincia, en la determinación de: sus objetivos, la formulación de las políticas de ejecución, sus planes, programas y proyectos del área de su competencia.</p> <p>VISIÓN: Ser un organismo de interacción y coordinación en el ámbito del Poder Ejecutivo provincial, que implemente las políticas públicas a los fines de garantizar el cumplimiento de los objetivos del Estado.</p> <p>OBJETIVOS INSTITUCIONALES.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Asegurar eficientemente en control de la legalidad, asesoramiento técnico, jurídico y administrativo del Poder Ejecutivo. 2. Garantizar el principio republicano de publicidad de los actos del Gobierno y el derecho a la información pública. 		

- *Mapa de Programa*

El mapa de programa organiza la información de las categorías programáticas de un modo esquemático indicando la naturaleza, el servicio administrativo,

la unidad organizativa, la unidad ejecutora, su finalidad/función, la fuente de financiamiento y el monto presupuestado de su erogación anual. Luego totaliza las estimaciones por jurisdicción brindando información consolidada del gasto.

1. Naturaleza

La Naturaleza clasifica e identifica a cada programa presupuestario en función de las actividades que desarrolla y los resultados de su producción, con respecto a otros programas de la jurisdicción.

Las Actividades pueden ser:

a) *Actividad Central:*

Se utiliza cuando los resultados de una acción presupuestaria condicionan a todos los programas de una jurisdicción o entidad, pero no es parte integrante de ninguno de ellos. Por lo general se refieren a las acciones de dirección y apoyo a toda la gestión productiva y provisión de bienes y servicios de la jurisdicción o entidad. Para que una institución cuente con actividades centrales es necesario que la misma tenga a su cargo, como mínimo, dos programas, ya que si la producción terminal de una institución está expresada a través de un sólo programa, todas las relaciones de condicionamiento serán directas y por lo tanto se considera actividades específicas.

b) *Actividad Común:*

Esta categoría se aplica cuando la acción presupuestaria condiciona a más de un programa pero no a todos los de una institución. Es el caso del costo de personal y funcionamiento de una unidad que participa en la producción de bienes y servicios correspondientes a dos programas diferentes.

c) *Actividad Específica:*

La actividad específica de un programa o subprograma incluye aquellos gastos directos que corresponden a la producción de bienes y servicios.

2. Unidad de Organización:

Es la Dependencia Orgánica inmediata superior de la Unidad Ejecutora.

3. Unidad Ejecutora:

Es la Dependencia Orgánica responsable de ejecutar los gastos asignados al programa, para el cumplimiento de sus objetivos.

4. Servicio Administrativo:

Es la Unidad Administrativa a través de la cual se canalizan las actividades administrativas necesarias para la ejecución de los Programas.

5. Finalidad y Función:

La clasificación funcional presenta el gasto público según la naturaleza de los servicios que las instituciones públicas brindan a la comunidad.

6. Fuente de Financiamiento:

Muestra cuál es el origen de los recursos que financian cada gasto del Estado.

Se clasifican en:

- a. Rentas Generales: provienen del Tesoro Provincial por impuestos, tasas, etc.
- b. Recursos con Afectación Específica o Cuentas especiales: están afectados por Ley o instrumento legal a gastos específicos.

Gobierno de la Provincia de Córdoba - Presupuesto 2015

Mapa de Programas

Jurisdicción/Entidad: 1.35 - Ministerio De Educación

Hoja 2 / 2

Denominación	Naturaleza	Unidad de Organización	Unidad Ejecutora	Servicio Administrativo	Fin-Fun- Det	Fuente de Financiamiento	Monto
366 - EDUCACIÓN PARA JÓVENES Y ADULTOS	PROGRAMA	Secretaría De Educación	Dirección General De Educación De Jóvenes Y Adultos	Ministerio de Educación	3 4 4	Rentas Generales	441.746.000
367 - PLAN DE APOYO A EDUCACIÓN INICIAL, PRIMARIA Y MODALIDADES	PROGRAMA	Secretaría De Educación	Subsecretaría De Promoción De Igualdad Y Calidad Educativa	Ministerio de Educación	3 4 5	Recursos Afectados	109.505.000
368 - MEJORA CONTINUA DE LA CALIDAD DE LA EDUCACIÓN TÉCNICO PROFESIONAL (MCT)	PROGRAMA	Secretaría De Educación	Dirección General De Educación Técnica Y Formación Profesional	Ministerio de Educación	3 4 5	Recursos Afectados	203.012.000
369 - PROYECTO DE MEJORAMIENTO DE LA EDUCACIÓN RURAL (PROMER)	PROGRAMA	Secretaría De Educación	Subsecretaría De Promoción De Igualdad Y Calidad Educativa	Ministerio de Educación	3 4 5	Recursos Afectados	11.550.000
370 - PROGRAMA DE APOYO A LA POLÍTICA DE MEJORAMIENTO DE EQUIDAD EDUCATIVA(PROMEQU)	PROGRAMA	Secretaría De Educación	Subsecretaría De Promoción De Igualdad Y Calidad Educativa	Ministerio de Educación	3 4 5	Recursos Afectados	8.700.000

• Descripción de programa

Se detalla la misión de cada unidad ejecutora del gasto, la naturaleza de los problemas que se pretenden resolver y las características de las demandas que deben ser atendidas. Además se establece la vinculación de la producción de bienes y/o servicios brindados, en relación a la satisfacción de necesidades detectadas para el incremento del bienestar de la población; en definitiva los destinatarios y el alcance del programa.

Gobierno de la Provincia de Córdoba - Presupuesto 2015

<p>Dependencia Inmediata Del Poder Ejecutivo</p> <p>Denominación del Programa</p> <p>FISCALÍA DE ESTADO</p>	<p>Jurisdicción/entidad 1.01</p> <p>Categoría Programática</p> <p>1</p> <p>Descripciones 1 / 1</p>
<p>Finalidad - Función - Detalle: 1 - 6 - 0 - Control De La Gestión Pública</p> <p>Unidad de Organización: Poder Ejecutivo</p> <p>Unidad Ejecutora: Fiscalía De Estado</p> <p>Fuente de Financiamiento: Tesoro Provincial</p>	
<p>DESCRIPCIÓN:</p> <p>La misión fundamental de la Fiscalía de Estado, es ser el controlador legal de la actividad administrativa del Estado a fin de asegurar el ímpetu de la Ley y la defensa del patrimonio de la Provincia mediante la intervención fiscal y el ejercicio de la supervisión técnica de los órganos de asesoramiento letrado de los distintos Ministerios y Organismos de la Administración Central y Descentralizada.</p>	

Erogación por objeto del gasto

Ésta información del presupuesto ordena y estructura la información del gasto por categoría programática, por objeto del gasto y con detalle de partida.

GOBIERNO DE LA
PROVINCIA DE CÓRDOBA
Jurisdicción/Entidad: 1.01 Dependencia Inmediata Del Poder Ejecutivo
Programa: 1 FISCALÍA DE ESTADO

Presupuesto Año 2015
Programática por Objeto del Gasto

Partida Principal	Partida Parcial	Partida Subparcial	Monto
1	Personal		68.067.000
1	Personal Permanente		53.824.000
2	Personal No Permanente		10.985.000
3	Régimen de Pasividad Anticipada Ley 8836		432.000
4	Asignaciones Familiares		661.000
6	Asistencia Social al Personal		759.000
7	Retiro y Jubilaciones		1.266.000
2	Bienes de Consumo		399.000
1	Alimentos para Personas		80.000
2	Combustibles y Lubricantes		80.000
3	Textiles y Vestuario		30.000
4	Productos Agropecuarios y Forestales		2.000
6	Productos Impresos		12.000

6.2 Presupuesto para resultados*6.2.1 Definiciones y conceptos básicos*

En búsqueda de mayor eficiencia y efectividad en la asignación de los recursos públicos y como una forma de subsanar las debilidades de las técnicas presupuestarias desarrolladas, se plantea la necesidad de un nuevo modelo de administración de los recursos financieros superador del presupuesto tradicional: el Presupuesto para Resultados (PpR).

En el afán de suplir al Presupuesto Tradicional el cual se basa en los insumos que utilizan los organismos públicos el PpR, otorga recursos a los organismos para que los gasten en insumos, con el fin de generar mejores productos, a su vez estos productos generarán ciertos resultados en la sociedad.

El PpR brinda información adicional respecto a qué se produce, quién es el responsable de producir los bienes públicos, cuántos bienes se producen, qué resultados se van a lograr y cuánto cuesta lograr los mismos.

El PpR una técnica complementaria al presupuesto por programas que pone énfasis en el desarrollo metodológico de indicadores de producto, resultado e impacto y en la determinación de relaciones causales entre los resultados y la cantidad y calidad de los bienes y servicios a producirse por parte de las instituciones públicas.

El presupuesto para resultados es un proceso que integra, de forma sistemática, consideraciones sobre los resultados y el impacto de la ejecución de los programas presupuestarios y de la aplicación de los recursos asignados a estos, con el objeto de entregar mejores bienes y servicios públicos, elevar la calidad del gasto y promover una más adecuada rendición de cuentas y transparencia.

Los organismos estatales como responsables de una determinada producción específica, utilizan insumos financieros, humanos y materiales (categoría programática) que les asigna el presupuesto necesario para obtener bienes y servicios (los productos) destinados a alcanzar objetivos de política pública (resultados). En esa línea, la lógica de formulación del presupuesto contiene diferentes etapas que se sintetizan en el siguiente proceso:

- a- El conocimiento de los principales planes de acción del gobierno (EJES ESTRATÉGICOS), que revele las áreas a fortalecer. Se sirve de INDICADORES DE IMPACTO.
- b- La estrategia de la máxima autoridad de cada jurisdicción (OBJETIVOS ESTRATÉGICOS) para lograr las aspiraciones que contiene el Plan de Gobierno cuyo alcance deberá ser medido a través de INDICADORES DE RESULTADO.
- c- El detalle de lo que va a realizar cada una de las unidades ejecutoras del gasto, para conseguir los objetivos estratégicos fijados por la máxima autoridad de su jurisdicción (INICIATIVAS) cuya medición se realizará con INDICADORES DE PRODUCTO.

Por otro lado, el proceso presupuestario debe ser el reflejo de un trabajo de los responsables de la dirección política de las organizaciones, definiendo sus objetivos de gestión de manera que los responsables de la gestión se apropien de estos objetivos y lo traduzcan en operaciones concretas que posibiliten el cumplimiento de los resultados deseados.

En el marco de la Gestión para Resultados el presupuesto constituye un pilar fundamental del proceso de planificación estratégica y operativa.

Para la aplicación de esta técnica resulta conveniente responder a determinadas preguntas, a continuación se presenta un ejemplo práctico en el Ministerio de Educación de la Provincia de Córdoba:

¿Qué impacto se busca?	Ejes de Política Pública	Mejorar el nivel de educación de la Provincia de Córdoba.
¿Cómo están cambiando las condiciones?	Indicadores de Impacto	Índice de terminalidad por nivel
¿Qué se quiere lograr?	Objetivo Estratégico	Promover la inclusión y calidad educativa. Fortalecer las políticas destinadas a mejorar áreas educativas consideradas prioritarias.
¿Cómo se evaluará la gestión de la entidad?	Indicadores de Resultados	Porcentaje de reinserción escolar por nivel
¿Cómo se va a lograr?	(Iniciativas, Actividades, Metas)	Infraestructura Edilicia: Construcción de escuelas nuevas. Otorgamiento de becas a alumnos de nivel medio con buen desempeño escolar y de bajos recursos. Implementación de Proyectos de Carácter Educativo que permitan mejorar la calidad educativa.
¿Cómo se medirá el avance de la producción?	Indicadores de Producto	Cantidad de escuelas nuevas Cantidad de becas otorgadas Evaluación de calidad de Programas de Apoyo

CAPÍTULO VII

EL PROCESO PRESUPUESTARIO DEL SECTOR PÚBLICO

1. El ciclo presupuestario y sus etapas

El presupuesto es un proceso conformado por distintas etapas en el que se define (planifica), expresa (formula), aprueba y coordina la ejecución y evaluación de la provisión pública de bienes y servicios.

El proceso presupuestario debe ser el reflejo de un trabajo de los referentes políticos de las organizaciones, definiendo sus objetivos de gestión de manera que los responsables de la gestión se apropien de estos objetivos y lo traduzcan en operaciones concretas que posibiliten el cumplimiento de los resultados esperados

Etapas Del Ciclo Presupuestario



Planificación: En esta primera etapa del ciclo se fijan los objetivos a mediano y largo plazo que se pretenden alcanzar teniendo en cuenta un enfoque es-

tratégico. El establecimiento de objetivos e iniciativas con sus actividades y metas son los elementos fundamentales en la vinculación del plan estratégico con el presupuesto.

Formulación: Corresponde a esta etapa el conjunto de actividades que desarrolla el Poder Ejecutivo a fin de construir el Proyecto de Presupuesto que para cada ejercicio se eleva para su tratamiento y aprobación.

Discusión – Aprobación: A partir del proyecto de presupuesto remitido por el Poder Ejecutivo, el órgano competente da inicio al proceso de estudio, deliberación y aprobación conforme los procedimientos que establece la normativa vigente.

Ejecución: Una vez aprobada la Ley y transcurridas las instancias de veto y promulgación, el Poder Ejecutivo procede a la distribución analítica de los créditos presupuestarios desde el primer día del ejercicio. A partir de este momento se comienza a generar la recaudación efectiva de los recursos y a realizar las distintas erogaciones que el Estado planificó para cumplir sus fines.

Evaluación: Constituye la etapa en la que se valora el nivel de alcance de los objetivos planteados.

2. Planificación del Presupuesto

La planificación es el instrumento que las autoridades utilizan para definir la carta de navegación del Gobierno, es decir, su rumbo y su destino. Para ello, se debe responder a tres preguntas básicas: ¿dónde estamos?, ¿a dónde queremos ir? y ¿cómo podemos llegar?

Para contestar a la primera pregunta se debe realizar un análisis de la situación social y económica sobre la cual se quiere intervenir mediante el uso de información estadística confiable.

La respuesta a la pregunta ¿a dónde queremos ir? debe partir de una visión clara del futuro, por lo menos a mediano plazo, y plantear un conjunto de objetivos que han sido priorizados y jerarquizados mediante un análisis riguroso de los factores políticos, económicos y sociales del entorno. Es la formulación de una visión de largo plazo.

Por otro lado, la planificación debe ser operativa y responder a la pregunta ¿cómo podemos llegar? mediante el diseño de los productos y los procesos, y el cálculo de los insumos que se necesitarán para concretar los objetivos propuestos en el ejercicio estratégico. Además, se requiere disponer y asignar los recursos económicos necesarios para llevar a cabo tales propuestas, y coordinar la acción de las instituciones y las entidades involucradas.

2.1 Etapas del proceso de planificación

1. Reflexión Estratégica

1.1 Los Ejes Estratégicos.

1.2 Indicadores de Impacto.

- 1.3 La Misión del Organismo.
- 1.4 La Visión del Organismo.
- 1.5 El Análisis Situacional.
- 1.6 Los Objetivos Estratégicos.
- 1.7 Los Indicadores de Resultado.

2. Planificación Operativa

- 2.1 Las Iniciativas para el mediano y corto plazo;
- 2.2 Los Indicadores de Producto;
- 2.3 Las Actividades de corto plazo;
- 2.4 Las Metas Físicas

Desarrollo de las Etapas de la planificación estratégica

1. *Reflexión estratégica:* Año a año cada organismo debe realizar una planificación de su actuación para el año siguiente. Dicha planificación, consiste principalmente en la revisión, formulación o actualización, según sea el caso y para cada organismo, de:

1.1 *Ejes Estratégicos:* Son los lineamientos generales a partir de los cuales son definidas las políticas de gobierno, y actúan como grandes bloques temáticos que articulan el sistema de objetivos estratégicos. Los logros de estos “Ejes Estratégicos” se refieren principalmente a la capacidad de las políticas públicas para cumplir con su finalidad, y su expresión se ve reflejada en los impactos sobre el bienestar de los ciudadanos.

1.2 *Indicadores de Impacto:* Son aquellos que permiten el monitoreo y evaluación de los “Ejes Estratégicos” de cada organismo. Miden el efecto de los resultados que una política pública ha causado sobre su ámbito de actuación.

1.3 *Misión:* Es la razón de ser del organismo y la que le da el marco de acción. Se definen sus competencias a través de la Ley Orgánica.

1.4 *Visión:* Partiendo de la Misión y de los valores defendidos por la entidad, es necesario explicitar o formular, en caso de que no exista, la Visión del organismo. La Visión define y describe la situación futura que desea tener la organización. La Visión de la institución es la respuesta a la pregunta, ¿Qué queremos que sea la organización en los próximos años? ¿Cómo la imaginamos? ¿Cuál es nuestro deseo de organización en el mediano o largo plazo?

1.5 *Análisis Situacional:* Ya teniendo en claro el marco de actuación del organismo, se debe realizar un Análisis Situacional que permita interpretar la realidad actual de la organización y su contexto, tanto a nivel gobernación como a nivel de cada ministerio en particular. El mismo consiste en detectar las situaciones problemáticas y sus factores causales, y generar un análisis sobre los mismos, entendiendo a los problemas como una situación deficiente y evitable, que dificulta que la organización cumpla sus metas y alcance su visión. En este proceso se analizan las demandas y necesidades de la ciudadanía.

1.6 *Objetivos Estratégicos:* La visión se traduce en objetivos a mediano y a corto plazo, que al lograrlos la organización se estaría encaminando a la con-

secución de la visión. Son objetivos más concretos que la visión. Los objetivos estratégicos son una serie de fines a alcanzar que, alineados, contribuyen a la consecución de un fin mayor, es decir al logro de los Ejes Estratégicos. Los objetivos estratégicos deben ser confeccionados con la participación de todas las autoridades del organismo, y definen un marco para el desarrollo de de las distintas iniciativas a llevar a cabo con el fin de alcanzar los resultados planteados. A su vez, los mismos nacen del análisis situacional desarrollado dentro de cada ministerio.

1.7 Indicadores de Resultado: son aquellos que permiten medir el efecto de la consecución de los objetivos estratégicos. Siguiendo la misma premisa que para los indicadores de impacto, cada objetivo puede tener más de un indicador. En este caso se debe crear un indicador global de los mismos que surja de la ponderación de los valores de los demás indicadores.

2. Planificación Operativa: En base a los frentes de ataque identificados se deben formular las *Iniciativas y Actividades*, que contribuyen al logro de los objetivos. Así, durante esta etapa se deben definir:

2.1 Iniciativas para el mediano y corto plazo: Por iniciativa se entiende a todo aquel proyecto diseñado estratégicamente para alcanzar el logro de un objetivo estratégico. Cada una de ellas estará compuesta por un conjunto de actividades, tendientes al logro de la iniciativa y por ende al del objetivo.

2.2 Indicadores de Producto: consiste en un conjunto de datos cuyo análisis indica hasta qué punto se ha conseguido el producto o servicio que se deseaba, por lo tanto mide el cumplimiento o grado de éxito de una iniciativa. El indicador de producto debe expresar cantidades, porcentajes y/o índices que reflejen el cumplimiento de la iniciativa, a través de las actividades que la forman.

2.3 Actividades de corto plazo: Las actividades son aquellas acciones, ordenadas en una secuencia lógica, que permiten la consecución del producto/servicio final de las iniciativas. Cada una de ellas debe estar plasmada en un cronograma definiendo, mínimamente, los tiempos de duración, los recursos y el presupuesto requerido para realizarla.

2.4 Metas Físicas: La planificación operativa se expresa en su máximo nivel cuando se definen las metas anuales y parciales para las distintas actividades. En esta etapa se debe especificar la fuente de verificación de datos, los responsables de fijar, seguir y lograr las metas, y las fechas de comienzo y fin de las actividades.

3. Formulación del Presupuesto

La **Ley 24.156** establece los procedimientos y las etapas para la elaboración del presupuesto nacional.

Para la formulación del presupuesto nacional se requiere información a cada Jurisdicción o Entidad relacionada con:

- Política Presupuestaria.
- Programación de los Recursos.

- Estructura Programática.
- Cuadros de Recursos Humanos por categoría programática.
- Presupuesto Plurianual de Gastos por Programas o Categorías Equivalentes.
- Presupuesto de Gastos por Inciso.
- Descripción del Programa, Subprograma y otras Categorías Presupuestaria.
- Metas, Producción Bruta Terminal e Indicadores.
- Programación de los Proyectos de Inversión, sus Obras y Actividades.
- Programación Financiera de los Gastos en Bienes y Servicios que comprometen ejercicios futuros.
- Programación Financiera de las Transferencias e Inversiones Financieras para Financiar Gastos de Capital.

De igual modo, en la Provincia de Córdoba la **Ley 9.086** en su sección IV y la resolución de la Secretaría de Administración Financiera n° 2/2014 determinan actividades y responsables para la confección del proyecto de presupuesto público²⁵, en base a los lineamientos generales fijados anualmente por el Poder Ejecutivo.

3.1 Criterios para la presupuestación

Cada Organismo y/o entidad deberá efectuar un ejercicio de análisis respecto a los cambios sustanciales que se pretende llevar a cabo con el presupuesto, en donde se persigue:

- Dar cumplimiento de los objetivos y metas establecidas mediante la ejecución de diversos planes, o programas de gobierno.
- Articular sistemáticamente la planificación estratégica con la programación operativa, aplicando los procedimientos que aseguren la integración de la planificación institucional con la programación presupuestaria.
- Conducir las acciones de gobierno con transparencia y calidad de la gestión, en proyectos sustentados en la obtención de resultados y en el desarrollo básico del quehacer gubernamental.
- Proporcionar a la población el acceso a la información de programas de gobierno, presupuestos aprobados y de los resultados alcanzados.
- Consolidar acciones de mejora gubernamental y lograr el cambio cultural en los servidores públicos que propicie, la profesionalización del servicio público y la transparencia de las estructuras de las organizaciones, a fin de asegurar el desarrollo eficiente de la función pública.

²⁵ Anexo A, Capítulo I, Artículo 1 "Compendio Normativo" y Anexo E, Capítulo I, Artículo 1 "Manual de Procedimientos"; Resolución N° 02 dictaminado por resolución de la Secretaría de Administración Financiera del Ministerio de Finanzas en 2014.-

3.2 Mecanismo de confección del presupuesto en la Provincia de Córdoba

En consonancia con los dispositivos legales previamente descritos, en la provincia de Córdoba se han establecido pasos para la confección del proyecto de presupuesto público:

- A. Todas las entidades toman conocimiento del cálculo de la ejecución anualizada del presupuesto vigente. Este cálculo se realiza sobre la base de la información con la que se cuenta a la fecha (de modo consolidado y con detalle por jurisdicción), dispuesta según el cronograma de tareas aprobado por el Ministerio de Finanzas.
- B. La Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas realiza los ajustes que estime pertinentes en el monto de erogaciones asignado a cada jurisdicción, en función de la previsión del comportamiento de las variables macroeconómicas y demás factores de similar significación. En su caso, el nivel de incremento en las erogaciones, deberá adecuarse a la estimación del crecimiento de los ingresos.
- C. La ejecución anualizada de las erogaciones, junto con las estimaciones de ingresos y los ajustes que se hubieran incorporado, serán la base sobre la que el Poder Ejecutivo definirá los cupos presupuestarios preliminares que se asignarán a cada jurisdicción.
- D. Cada jurisdicción elaborará su propuesta presupuestaria, a cuyos efectos podrá crear, modificar o eliminar categorías programáticas, así como aumentar o disminuir los montos asignados a cada una de ellas, con la sola limitación de que la suma de todos los programas no supere el cupo total asignado.
- E. Del mismo modo los incrementos en los programas vigentes o los nuevos programas que las jurisdicciones prevean desarrollar, en los casos en que su aprobación no se encuentre debidamente formalizada por el Poder Ejecutivo. En caso que posteriormente fueran autorizados, la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas los incorpora de manera centralizada al Proyecto de Presupuesto General.
- F. Sancionada la Ley de Presupuesto por la Legislatura y promulgada por el Poder Ejecutivo, la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas registra e incorpora los créditos presupuestarios de manera centralizada en un aplicativo Informático desarrollado para la registración de la Ejecución Presupuestaria.

3.3 Estimación de Recursos

No existe una técnica exacta que permita estimar los recursos. Lo que suele utilizarse es una combinación de técnicas (estadísticas o no) que permiten arribar a uno de los datos más importantes de la elaboración del presupuesto: los ingresos, puesto que determinan el funcionamiento del Estado.

Los Ingresos más significativos, en cuanto al peso relativo que los mismos tienen respecto de la recaudación total, son los impositivos. Dentro de ellos se en-

cuentran los recursos de origen provincial y los recursos de origen nacional. Los primeros son los que cada Estado provincial debe estimar, ya que los provenientes de nación son producto de proyecciones que efectúa el gobierno nacional al estimar su propio presupuesto.

Los ingresos impositivos de origen provincial se proyectan de acuerdo a una serie de variables:

- Variables Macroeconómicas:

- Inflación.
- Crecimiento Económico.
- Incremento del Producto Bruto Geográfico.
- Tasa de variación de venta de automóviles.
- Tasa de construcción.

- Acciones de Administración Tributaria:

- Seguimiento de Planes de Pago u otorgamiento de nuevos planes.
- Gestión de la deuda de acuerdo a la instancia en la que se encuentre (administrativa, prejudicial o judicial).
- Fiscalización.
- Programación Fiscal.

- Medidas de Política Económica:

- Modificación de alícuotas (incremento, reducción o unificación).
- Creación o eliminación de nuevo régimen.
- Modificación de los mínimos no imponibles.
- Modificación de tope de base imponible para aplicar alícuota reducida.
- Elevación de tope de base imponible para gozar de exenciones.
- Actualización de base imponible en el impuesto inmobiliario.

Quien efectúa la estimación de ingresos sabe que a estas variables debe adicionarse un componente implícito dentro de cada tributo, relacionado con el comportamiento "inercial" de cada uno de ellos. Salvo situaciones excepcionales relacionadas con el contexto y coyuntura económica, los tributos no modifican sustancialmente su comportamiento de un momento a otro. Bajo el supuesto de una "economía relativamente estable", esto es, una economía cuyas variables macroeconómicas se mantengan sin cambios abruptos en el tiempo, existe una alta probabilidad que la recaudación del impuesto mantenga la tendencia de los últimos períodos analizados.

A la hora de estimar los recursos se deben atender todas las variables antes mencionadas y calcular el impacto de las mismas en cada uno de los tributos bajo análisis. A nivel provincial existen impuestos que están más íntimamente ligados a la inflación y el crecimiento económico, como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto de Sellos.

El resultado de las acciones de administración tributaria es el más difícil de calcular dado que depende de cuestiones más intangibles y dificultosas a la

hora de medir, como por ejemplo la capacidad del Estado de elevar la sensación de riesgo que debe tener el contribuyente a la hora de decidir evadir o eludir el pago de sus obligaciones tributarias o la concientización de la importancia de una buena cultura tributaria.

Por último se presenta el cálculo del impacto de las medidas de política tributaria, el cual se efectúa tomando la cantidad de contribuyentes afectados por la medida, sobre la base de lo recaudado el año anterior y teniendo en cuenta también, para el caso de los tributos que así lo requieran, el efecto de las variables macroeconómicas proyectadas.

3.4 Estimación de gastos y costos en el proceso presupuestario

El nuevo modelo administrativo de gestión para resultados plantea evolucionar de un modelo de administración tradicional, donde se prioriza el control de medios y el cumplimiento de procedimientos formales hacia una gestión que privilegie la producción de bienes y prestación de servicios que demanda la sociedad y que posibilite obtener los resultados que mejoren la calidad de vida de la misma.

El término “costos” se aplica para indicar lo que cuesta un bien o servicio. Los costos de los productos empleados en el proceso de producción que desarrollan las instituciones y que originalmente están clasificados en función de su naturaleza (costos en personal, costos en servicios, costos en materiales, etc.), pueden también clasificarse en costos directos y costos indirectos.

Compartiendo lo expresado por los autores Raúl Calle y Marcos Makón: Cuando el objetivo del costo es el producto terminal, los costos serán directos en la medida que pueden ser asignados en forma concreta a dicho producto. Por su parte, serán costos indirectos aquellos que, a pesar de contribuir a la formación del producto, no pueden ser asignados de forma directa a estos productos. Por ejemplo, para el producto servicio de atención hospitalaria serán costos directos los sueldos de los cirujanos; en tanto que los gastos por luz, agua, mantenimiento, etc., serán costos indirectos ya que no pueden ser imputados directamente al costo del producto servicio de atención hospitalaria por requerir de un criterio de distribución (Calle y Makón, 2003).

Los organismos estatales que se financian básicamente con impuestos y cuya actividad consiste en la provisión de bienes y servicios a la población, se enfrentan permanentemente al condicionante de que los recursos son siempre limitados y obligan al uso de metodologías y procesos que optimicen su uso y posibiliten lograr mayores niveles de eficiencia.

En este contexto la información de costos debe proporcionar información a los responsables de tomar decisiones, para programar, evaluar y ajustar la gestión.

3.5 El presupuesto y el cálculo de costos

Como se dijo en el Capítulo V la técnica de elaboración del presupuesto por programas, al reflejar los procesos productivos de cada entidad pública, faci-

lita la asignación de recursos en base en la producción programable (anual o plurianual).

El presupuesto por programas identifica los bienes que se producen y los servicios que se prestan en cada institución de gobierno, a su vez estudia el proceso de producción y permite programar sus costos. Por lo tanto es fundamental para el cálculo de costos contar con una estructura programática presupuestaria que refleje cada relación de gastos-productos en las unidades ejecutoras.

El criterio básico que orienta la utilización de la técnica del presupuesto por programas es que la misma debe posibilitar expresar en todas las etapas del sistema presupuestario los procesos productivos públicos y, por tanto, las correspondientes relaciones entre la producción pública y los gastos que la misma conlleva.

De lo anterior se deduce que la categoría programática del presupuesto es una unidad de programación de recursos y gastos con una unidad ejecutora responsable. Refiere a la valorización financiera de insumos que son necesarios para dotar a las instituciones públicas de la capacidad productiva necesaria para la prestación de bienes y servicios públicos. Incluye los recursos humanos, servicios, materiales y equipos que se requieren para obtener un determinado producto.

3.6 Estimación de gastos corrientes y de capital

Consideraciones Generales

Como punto de partida, resulta indispensable contar con un eficiente sistema contable que brinde en forma fehaciente y oportuna, información referida al gasto devengado. El mismo constituirá el pilar fundamental para la proyección de los gastos futuros a prever en el presupuesto, pero no significa un justificativo suficiente para su inclusión como nueva previsión en un presupuesto. Cada gasto debe analizarse por separado teniendo en cuenta diversos factores: los objetivos a lograr, la variación en los precios de los insumos, la previsión del comportamiento de las variables macroeconómicas, la no repetición del mismo, la incorporación de gastos tendientes al cumplimiento de nuevos objetivos, etc.

La experiencia en la Provincia de Córdoba muestra que el proceso de estimación de los gastos no se circunscribe a una metodología predeterminada, será el administrador financiero dentro de cada una de las unidades ejecutoras del gasto, el responsable de combinar las mejores técnicas de estimación que le permita poder brindar bienes y servicios en un marco de eficiencia, efectividad y economía.

En materia de inversiones públicas, se parte del principio de que lo producido por el Estado no tiene precio de mercado, dado que son bienes que no se entregan a cambio de dinero, por lo cual no resultan fáciles de cuantificar. Por ello es utilizable el criterio de costo - efectividad, debido a que comprende un conjunto de factores acordes con valoraciones de tipo político y social.

3.7 Plan de Inversiones Públicas

En la provincia de Córdoba, tal como establece la Ley 9086 en su Artículo 19, la Ley de presupuesto en planillas anexas especificará el plan de inversión pública, detallando las obras en ejecución y obras a iniciar.

El plan plurianual de inversión pública provincial, se consignará como información indicativa y complementaria de la Ley de Presupuesto.

Inversión pública provincial

Se entiende por Inversión Pública Provincial la aplicación de recursos a la producción de bienes y a la prestación de servicios, que, independientemente de su fuente de financiamiento, sean destinados a:

- Incrementar el patrimonio de las jurisdicciones o entidades que integren el ámbito de aplicación del sistema.
- Desarrollar programas integrales de capacitación y desarrollo del capital humano, implementados en el marco de la modernización y racionalización del Estado.

Estos conceptos incluyen todos aquellos aspectos que definen el detalle de proyectos y obras e inversiones previstas.

Antecedentes del Sistema de Inversiones Públicas de la Provincia de Córdoba (SPIP):

La Ley Provincial Nº 9.312 aprueba el Decreto Nº 839 de fecha 11 de Julio de 2006 que ratifica el Convenio Marco celebrado con fecha 29 de diciembre de 2003, entre el Estado Nacional y la Provincia de Córdoba.

En el convenio se establece el comportamiento de la Provincia respecto al Anteproyecto del Plan Nacional de Inversiones Públicas, por lo que el sistema provincial de inversiones públicas (SPIP) se encuentra alineado a la Ley Nacional Nº 24.354 que organiza el Sistema Nacional de Inversiones Públicas (SNIP) y el Decreto Reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional Nº 720/95 a través del cual se crea el Banco de Proyectos de Inversión Pública (BAPIN).

La normativa define el alcance conceptual y el marco legal al que deberá adecuarse el Sistema Provincial de Inversiones Públicas (SPIP), en concordancia con el Sistema Nacional de Inversiones Públicas (SNIP).

Establece además el órgano responsable y la unidad ejecutora del SPIP, siendo la Secretaría de Administración Financiera y la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas, respectivamente. A su vez determina que el plan de inversiones públicas formará parte del Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración General que eleve el Poder Ejecutivo a la Legislatura, constituyendo el Detalle de Proyectos de Inversión que se prevea ejecutar en el ejercicio, debiendo ser clasificadas en obras en ejecución y obras a iniciar.

3.8 Estructura del presupuesto y los gastos prioritarios

3.8.1 Estructura del presupuesto a nivel Nacional

A continuación del Mensaje de elevación se incluye el articulado del proyecto de Ley y las planillas anexas al mismo. El articulado está agrupado en títulos y capítulos:

El Título I Disposiciones Generales incluye capítulos tales como: del Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional, de la Delegación de Facultades, de las Normas sobre Gastos, de las Normas sobre Recursos, de los Cupos Fiscales, de la Cancelación de Deudas de Origen Previsional, de las Jubilaciones y Pensiones, de las operaciones de Crédito Público, Otras Disposiciones, de la Ley Complementaria Permanente.

El Título II es sobre el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Central y,

El Título III del Presupuesto de Gastos y Recursos de los Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social.

Las planillas anexas configuran y ordenan el proyecto de Ley que se somete a aprobación.

La información complementaria al proyecto de Ley está constituida por la distribución proyectada por Jurisdicción y Entidad que incluye un conjunto de referencias a la política jurisdiccional, la descripción de los programas, las metas físicas, los cargos de personal, los créditos y los recursos. La citada información incluye también cuadros comparativos de lo proyectado con el presente e información estadística – geográfica.

Ese conjunto conforma junto al Mensaje los antecedentes que explican y fundamentan el contenido del proyecto de Ley.

En forma detallada se incluye la siguiente información, la que está disponible en Internet en la página de Ministerio de Economía y Producción, Secretaría de Hacienda, Oficina Nacional de Presupuesto²⁶, para el presupuesto de cada año.

Para cada Jurisdicción- Entidad se incluye, en el caso que corresponda:

- Política presupuestaria de la jurisdicción o de la entidad.
- Créditos por inciso y partida principal.
- Cuenta ahorro-inversión-financiamiento (de la entidad).
- Listado de programas y categorías equivalentes.
- Descripción de cada programa.
- Metas y producción bruta de cada programa.
- Listado de actividades específicas y proyectos.
- Recursos humanos de la jurisdicción o de la entidad.
- Recursos humanos del programa o categoría programática equivalente.
- Recursos financieros propios.

²⁶ <http://www.mecon.gov.ar/onp/html/>

3.8.2 Estructura del Presupuesto a nivel Provincial

El Artículo 19º de la Ley de Administración Financiera Provincial N° 9.086, indica la estructura de la Ley de presupuesto.

Capítulo I: Disposiciones generales

Capítulo II: Disposiciones específicas

Capítulo III: Otras Disposiciones

Adicionalmente el proyecto de Ley de presupuesto en planillas anexas según el clasificador de cuentas aprobado, especificará:

- 1- Análisis global del gasto
- 2- El número de cargos de la planta de personal y horas cátedras.
- 3- El resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período en sus cuentas corrientes y de capital.
- 4- Las metas y objetivos esperados en la producción programada de bienes y servicios.
- 5- La distribución del gasto.
- 6- El programa de operaciones de crédito público.
- 7- Las metas de recaudación y costo fiscal de los sistemas de promoción e incentivo fiscal.
- 8- La incidencia y conveniencia de los sistemas de promoción fiscal e incentivo fiscal, detallando la zonificación más adecuada y previniendo el impacto en las finanzas públicas.
- 9- El Plan de inversión pública.
- 10- Los presupuestos de las empresas y otros entes públicos en capítulos anexos

Según el mencionado dispositivo legal, el presupuesto general debe incluir, como mínimo, la siguiente exposición de la información presupuestaria, desagregada en Administración Central, Organismos Descentralizados y consolidada como Administración General:

- Por finalidad y carácter económico de los gastos.
- Por objeto y carácter económico de los gastos.
- Institucional y carácter económico de los gastos.
- Por finalidad y objeto del gasto.
- Por finalidad e institucional del gasto.
- Por objeto e institucional del gasto.
- Ingresos y Erogaciones Figurativas – Distribución de fondos por cuenta de terceros.
- Fuentes y Aplicaciones Financieras.
- Planta de Personal por finalidad y por agrupamiento escalafonario según los estatutos vigentes.

- Planta de Personal por jurisdicción y por agrupamiento escalafonario según los estatutos vigentes.²⁷
- Ingresos por origen jurisdiccional, carácter y origen económico.
- Ingresos por disponibilidad, jurisdicción y origen económico.
- Cuenta de Ahorro, Inversión, Financiamiento y sus resultados.

El Gobierno de la Provincia de Córdoba desde el año 2003 publica en su página web los presupuestos anuales aprobados por Ley²⁸. En un paso más hacia la transparencia; el presupuesto público se encuentra on-line con una estructura similar a la establecida por Ley y con cuadros informativos de rápido acceso a la ciudadanía.

3.8.3 Elaboración del mensaje de elevación

El mensaje del presupuesto

El Artículo 26 de la Ley 24.156, Ley Nacional de Administración Financiera, establece que el Poder Ejecutivo presentará el proyecto de Ley de presupuesto acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y determinación de los gastos, así como otros elementos de juicio que estime oportunos.

El Artículo 75, inciso 8, de la C.N., referido a la atribución del Congreso de aprobar el presupuesto establece que el mismo será en base al “programa general de gobierno” lo cual remite también a las consideraciones del mensaje que intentan relacionar los gastos a autorizar y los recursos estimados con el citado programa general de gobierno.

El contenido de los mensajes de presupuesto siguen una estructura, haciendo una reseña del contexto macroeconómico y las proyecciones de las variables económicas globales, el comportamiento de las finanzas públicas, la política presupuestaria, las proyecciones de recursos, los gastos tributarios, las prioridades en los gastos, el financiamiento y el servicio de la deuda, las relaciones financieras con las provincias, las características económicas (recursos, gastos, resultados y financiamiento) y funcionales (servicios sociales, económicos, de defensa y seguridad, de administración gubernamental) del presupuesto de la Administración Nacional, el presupuesto de divisas, los presupuestos de fondos fiduciarios, otros entes del sector público nacional y de las empresas públicas, las magnitudes del presupuesto del Sector Público y las proyecciones plurianuales. En referencia a la provincia de Córdoba se fija la definición del mensaje de elevación en el Artículo 22 de la Ley Provincial Nro. 9.086 siendo el contenido del mismo de características similares al de Nación.

²⁷ En la provincia de Córdoba, tal como establece la Ley 9086 en su Artículo 19, la Ley de presupuesto, en planillas anexas establecerá el número de cargos de planta de personal y de horas cátedras, a tal efecto detallará los cargos y horas cátedras de los Agentes de Planta Permanente, Autoridades, Directivos y Funcionarios del Estado, perciban o no remuneraciones.

²⁸ <http://www.cba.gov.ar/presupuestos/>

3.8.4 Los gastos prioritarios

En la asignación de recursos, juega un papel importante la toma de decisiones políticas por parte de las autoridades junto con el juicio técnico de los responsables de cada área, que incluye la población objetivo a atender y los resultados e impactos buscados por parte del accionar estatal.

La determinación de prioridades asume un carácter dinámico. Si bien hay lineamientos generales, relativamente estables, también hay un proceso continuo de toma de decisiones, que influye en la asignación y reasignación de recursos públicos.

La asignación por finalidad y función se efectuará atendiendo los fines perseguidos y los planes del Gobierno. La distribución de los créditos se efectuará sobre la base de programas, poniendo énfasis en precisar objetivos y metas, todo ello conforme con la política general que impulsa la acción del Gobierno a cargo de la jurisdicción, de modo de permitir la satisfacción de las demandas mediante una racional distribución de los recursos asignados en el ejercicio.

La decisión sobre las prioridades a nivel nacional:

El Congreso decide sobre la base de lo programado y propuesto por el Ejecutivo en cuanto a la recaudación y gasto. Es por ello que es éste quien ha de definir los lineamientos prioritarios del presupuesto (Artículo 24 de la Ley 24.156) en función de su plan de gobierno (C.N. Artículo 75 inciso 8).

Por lo tanto, el Ejecutivo y sus ministros son responsables de las prioridades de asignación así como de la ejecución de las mismas. Pero es necesario establecer cómo hace el Ejecutivo y sus ministros para proponer las prioridades. El Artículo 24 de la Ley nº 24.156 hace referencia a “dependencias especializadas” que prepararán una propuesta de prioridades en general. El cronograma para la formulación del presupuesto anual y plurianual, que aprueba el Ministro de Economía, debe establecer esas responsabilidades.

El conjunto de fuentes y restricciones no son fácilmente conciliables. Las mismas deben confluir e influir en el establecimiento de las prioridades del proyecto de presupuesto general (Artículo 25 de la Ley 24.156) y reflejarse previamente en los techos presupuestarios anuales y plurianuales propuestos por la Secretaría de Hacienda con la supervisión de la Jefatura de Gabinete y con la participación de jurisdicciones y organismos. Asimismo, el informe de avance sobre la elaboración del proyecto de presupuesto nacional, del Poder Ejecutivo al Poder Legislativo (Artículo 20 de la Ley 24.629), es adecuada oportunidad para reflejar los lineamientos prioritarios.

La decisión sobre prioridades a nivel provincial:

El Poder Legislativo será quien define los lineamientos prioritarios del presupuesto en función del Proyecto de Ley de presupuesto general elevado al mismo bajo los términos previstos por el Artículo 144 (inciso 11) de la Constitución Provincial.

El Poder Ejecutivo fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del proyecto de Ley de presupuesto en el marco de los planes y políticas provinciales y el órgano rector confeccionará el proyecto de presupuesto, de acuerdo a la metodología prevista en el Artículo 21 de la Ley 9.086.

4. Discusión/aprobación del presupuesto

4.1 Marco Normativo

- Constitución Nacional.
- Ley N° 24.156 de Administración Financiera Nacional.
- Constitución de la Provincia de Córdoba.
- Ley N° 9.086 – Ley de Administración Financiera Provincial.

Proceso de estudio e instancia de aprobación

La Constitución Nacional en su Artículo 100 establece las competencias del Jefe de Gabinete de Ministros, entre ellas, la participación en materia presupuestaria, enviando el proyecto de Ley al Congreso para su tratamiento antes del 15 de Septiembre de cada año.

El proceso de estudio y aprobación de la Ley de presupuesto por parte del Poder Legislativo se inicia con la presentación del proyecto de Ley en el Congreso Nacional, ingresa por la cámara de diputados y luego es girado a la Comisión de presupuesto para su estudio y posterior dictamen.

La Comisión establece un orden de prioridades a tratar y está facultada para citar a distintos funcionarios del Poder Ejecutivo a fin de que brinden información adicional. Luego, se inicia un periodo de debates sobre los temas relevantes donde participan los diputados. Al finalizar esta etapa la Comisión elabora un dictamen o despacho que puede ser único, o bien uno por la mayoría y otro por la minoría. Estos despachos son girados a la Secretaría de la Presidencia de la Cámara de Diputados, la que los incorpora en el “orden del día”.

En el tratamiento “en general” del proyecto de Ley de presupuesto, en el recinto, se somete a discusión toda la política general del gobierno, las acciones realizadas y las propuestas a futuro, en especial aquellas concernientes a aspectos económicos y sociales, en caso de no ser rechazado puede comenzar la discusión en particular (análisis de artículo por artículo), caso contrario vuelve a la Comisión para un nuevo dictamen.

El proyecto aprobado por parte de la Cámara de diputados pasa para su discusión al Senado con todas las enmiendas realizadas. En general, el tratamiento que la Cámara revisora da al proyecto de Ley de presupuesto, es similar al ya descrito.

Sancionada la Ley, la misma pasa al Poder Ejecutivo de la Nación para su promulgación o veto.

A nivel provincial, el Poder Legislativo consta de un sistema unicameral, por lo que el proceso de discusión y aprobación es más ágil. El Poder Ejecutivo debe enviar el proyecto de Ley de presupuesto antes del 15 de noviembre de cada año, según lo establece la Constitución Provincial.

El Artículo 106 prevé el mecanismo de la “Doble Lectura” para el tratamiento legislativo de materias determinadas, de acuerdo a su naturaleza e impor-

tancia. Este mecanismo consiste en la existencia de dos instancias de tratamiento del proyecto por parte de la Legislatura –una inicial y otra final–, en cuyo período intermedio puede llevarse a cabo una audiencia pública. La Ley de Presupuesto, -entre otras- y, por imposición constitucional, se somete a este procedimiento.

El intervalo de tiempo existente entre la primera lectura y la segunda no puede ser superior a quince días corridos.

Sancionado el proyecto de Ley, pasa al Poder Ejecutivo para su examen, promulgación o veto y su posterior publicación. Todo proyecto sancionado y no vetado dentro de los diez días hábiles de recibida la comunicación por el Poder Ejecutivo, queda convertido en Ley (Artículo 109 de la Constitución de la Provincia de Córdoba).

La falta de sanción de la Ley de presupuesto al primero de enero de cada año implica la reconducción automática de los créditos vigentes al finalizar el ejercicio inmediato anterior (Artículo 70 de la Constitución de la Provincia de Córdoba).

5. Ejecución Presupuestaria

La ejecución presupuestaria es la movilización de la administración pública a efectos de llevar a cabo las acciones y procesos necesarios de utilización de los recursos reales y financieros que posibilitan lograr los productos –bienes o servicios- en la cantidad y calidad adecuada y en el tiempo y lugar previstos, empleando la tecnología correspondiente, teniendo presente los criterios de eficiencia y eficacia, necesarios en todo proceso productivo.

En el plano financiero y tomando en cuenta sólo el presupuesto de gastos, la ejecución presupuestaria consiste en la utilización de los créditos presupuestarios, definiendo como crédito inicial al que se corresponde con la programación de gastos aprobados por la Ley de Presupuesto y como crédito vigente, al que resulta de la incorporación de modificaciones al presupuesto aprobado

En materia de ingresos, la ejecución financiera del presupuesto es la obtención de los medios de financiamiento necesarios para atender la provisión de bienes y servicios y efectuar las transferencias corrientes y de capital, contempladas en el presupuesto de gastos.

En la fase de la ejecución presupuestaria, corresponde a la técnica presupuestaria examinar la coherencia cuantitativa y cualitativa de las acciones que deben efectuar las instituciones que integran el Sector Público. Ello se cumple mediante la coordinación de la ejecución del presupuesto.

La coordinación de la ejecución presupuestaria implica un proceso de programación y de adopción de medidas, previas a la ejecución o concomitantes con ella, a fin de obtener los productos terminales e intermedios previstos, logrando, a la vez, la máxima racionalidad posible en el empleo de los recursos reales y financieros.

Esto implica prever los problemas que se presentan durante la ejecución y a los cuales debe dárseles soluciones adecuadas y oportunas, teniendo siempre presente el logro de los objetivos originalmente programados, con un mínimo de alteraciones o posibilitando los cambios cuando, situaciones de tipo coyuntural,

así lo ameriten. Los instrumentos básicos que se utilizan en esta etapa son la Programación de la Ejecución y las Modificaciones Presupuestarias.

5.1 Programación de la ejecución

La programación de la ejecución es la tarea inmediata a la formulación y previa a la ejecución presupuestaria propiamente dicha. Es un proceso dinámico y permanente durante el ejercicio presupuestario, que consiste en la adopción de todas aquellas medidas que permitan garantizar una fluida ejecución del presupuesto, a través de una más eficiente combinación de recursos, en lugar y tiempo precisos, para lograr las metas y objetivos previstos. Por lo tanto implica compatibilizar el ritmo óptimo de ejecución de programas con la disponibilidad temporal de recursos y los restantes objetivos de política económica.

En primer término, es necesario comprender cuáles son las Etapas en la Ejecución del Gasto:

1. **Compromiso Preventivo:** es una herramienta de gestión administrativa que se utiliza a los fines de asegurar la existencia de saldo presupuestario suficiente, mientras se sustancia la autorización para ejecutar un gasto.
2. **Compromiso Definitivo:** implica el origen de una relación jurídica con terceros que puede dar lugar en el futuro a una eventual salida de fondos y la identificación del sujeto con el que se establece la relación jurídica.
3. **Devengado:** surge de una obligación de pago por haberse dado la recepción de conformidad de las provisiones y/o prestaciones de servicios.
4. **Ordenado a Pagar:** es el momento en el que se dispone la cancelación de los gastos realizados mediante la emisión de la respectiva orden de pago.
5. **Pagado;** implica la cancelación de las obligaciones asumidas con terceros.

Cada una de estas etapas tiene impacto en el presupuesto pero en la contabilidad general impacta a partir de la etapa del devengado.

5.2 Modificaciones presupuestarias. Concepto, Fundamento y Tratamiento

Las modificaciones presupuestarias son variaciones que experimentan los créditos presupuestarios originalmente aprobados, de acuerdo a las normas legales vigentes. Se originan por varios motivos entre los cuales pueden mencionarse las sobreestimaciones o subestimaciones de créditos, incorporación, reducción o eliminación de categorías programáticas, así como por cambios no previstos en la proyección de los ingresos.

El régimen de modificaciones presupuestarias tiene su fundamento en el principio presupuestario de Flexibilidad. La aplicación de este principio conduce

a que el presupuesto no adolezca de rigideces que le impidan constituirse en un eficaz instrumento de administración, de gobierno y de programación.

La flexibilidad tiende al cumplimiento de los objetivos del Estado, para lo cual deben posibilitarse las modificaciones presupuestarias que sean necesarias para su consecución.

De acuerdo con la naturaleza de la modificación, se requiere un nivel de autorización y aprobación específicamente delegado.

Toda solicitud de modificaciones presupuestarias que se tramite de acuerdo con los niveles de aprobación comentados precedentemente, debe acompañarse con la información que justifique, en forma razonable, dicha solicitud.

En el ámbito Nacional el régimen de las modificaciones presupuestarias encuentran el sustento normativo en la Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, más precisamente en la Sección III trata sobre la ejecución del presupuesto autorizando al Jefe de Gabinete de Ministros a disponer las reestructuraciones que sean necesarias. Esta disposición viene dada por la propia Constitución Nacional de conformidad a lo dictado por el art. 100, incs. 1 y 2 quien, a su vez, puede resultar asumida dicha función el titular del Poder Ejecutivo Nacional atento lo normado por el art. 99 inc. 10 del texto fundamental.

En igual sentido la Ley 25.152 de Administración de los Recursos Públicos concede atribución al Jefe de Gabinete de Ministros a celebrar acuerdos-programas con las unidades ejecutoras de programas presupuestarios, a efectos de lograr una mayor eficiencia, eficacia y calidad en su gestión facultándolo así también a modificar la estructura organizativa, eliminar cargos vacantes, modificar la estructura de cargos dentro de la respectiva masa salarial y reasignar personal dentro del programa.

En la provincia de Córdoba, el tratamiento de las modificaciones al presupuesto aprobado se encuentran establecidas en la Ley de Administración Financiera 9.086, Decreto reglamentario 150 y en Anexo A, Capítulo I, Artículo 1 "Compendio Normativo" y Anexo E, Capítulo I, Artículo 1 "Manual de Procedimientos"; Resolución N° 02 dictaminado por resolución de la Secretaria de Administración Financiera del Ministerio de Finanzas en 2014.-.

5.2.1 Tipos de modificaciones presupuestarias en la Provincia de Córdoba

Modificaciones Presupuestarias Financieras

A. Compensación: Es toda disminución o incremento de crédito presupuestario en forma equilibrada, que se realiza dentro de la estructura programática (programas, subprogramas, proyectos, actividades) de un mismo Servicio Administrativo.

En toda compensación, el total de créditos incrementados es siempre igual al total de créditos disminuidos, de modo que el monto total de la operación es igual a "0".

B. Compensación Interinstitucional: Es toda disminución o incremento de crédito presupuestario en forma equilibrada, que afecta a estructuras programá-

ticas de dos o más Servicios Administrativos. En toda compensación Interinstitucional, el total de créditos incrementados es siempre igual al total de créditos disminuidos, de modo que el monto total de la operación es igual a "0".

C. Rectificación: Es toda disminución o incremento en el total de los créditos presupuestarios, producto de variaciones en el total de los Recursos. El monto de dicha Rectificación es igual al de la variación de los Recursos.

Adecuaciones al Plan de Inversiones Públicas

A. Compensación: Es toda modificación al plan de inversiones públicas vigente que incremente créditos en proyectos/obras, con la correspondiente disminución de créditos en otros proyectos/obras dentro del mismo Servicio Administrativo.

B. Compensación Interinstitucional: Comprende toda modificación al plan de inversiones públicas vigente que habilite proyectos/obras y/o incremente créditos en proyectos/obras existentes, cuando los créditos disminuidos provengan de categorías programáticas, proyectos/obras y/o partidas presupuestarias entre dos o más Servicios Administrativos.

C. Rectificación: Es toda modificación al plan de inversiones públicas vigente determinado por incremento de los ingresos y las erogaciones, habilitando o incrementado créditos en proyectos/obras.

Modificaciones presupuestarias de Recursos Humanos- Planta de Cargos

A. Compensación: Es toda modificación al presupuesto de planta de personal vigente que implique habilitación y/o incremento de cargos/horas cátedra, con la correspondiente inhabilitación y/o disminución de otros cargos/horas cátedra, en categorías programáticas presupuestarias, dentro de una misma jurisdicción, sin alterar el total de cargos/horas cátedra presupuestados.

B. Compensación Interinstitucional: Es toda modificación al presupuesto de planta de personal vigente en forma equilibrada, que implique habilitación y/o incremento de cargos/horas cátedra, con la correspondiente inhabilitación y/o disminución de cargos/horas cátedra que afecte las estructuras de dos o más Servicios Administrativos.

C. Rectificación: Es toda modificación al presupuesto de cargos/horas cátedra vigente, que implique incremento o disminución del total de cargos/horas cátedra.

6. Evaluación presupuestaria

Es el proceso que, partiendo de la definición de los resultados esperados, mide la ejecución presupuestaria, analiza los desvíos respecto de lo programado y culmina con la definición de acciones correctivas que retroalimentan el sistema.

Es útil señalar que en el proceso están presentes los siguientes pasos para llevar a cabo la evaluación:

- Medición de la relación entre la producción de bienes y servicios y los insumos empleados;
- Relación entre los bienes y servicios provistos y lo programado;
- Análisis de las variaciones observadas y determinación de sus causas;
- Definición y tipificación de las acciones correctivas que deben adoptarse.

Todo sistema de evaluación se justifica si a través del mismo es posible analizar la eficiencia con que se proveen los bienes y servicios, así como el grado de eficacia verificada para la materialización de las políticas y objetivos previstos.

6.1 Medición e indicadores

La medición es un proceso que, partiendo de la definición de los resultados esperados, mide la ejecución presupuestaria, analiza los desvíos respecto de lo programado y culmina con la definición de acciones correctivas que retroalimentan el sistema.

Indicador- Concepto

Un indicador es una representación cuantitativa y/o cualitativa que sirve para medir el cambio de una variable comparada con otra. Además se utiliza para valorar el resultado medido y para evaluar el logro de objetivos planteados.

Un buen indicador debe ser claro, relevante con el objeto de medición y debe proporcionarse periódicamente. Por ende, se puede decir que un indicador es un instrumento de monitoreo y observación de un sistema construido a partir de la evaluación y relación de variables del sistema.

En cualquier caso, un indicador debe cumplir con un conjunto de atributos para minimizar su ambigüedad y maximizar su posibilidad de uso en el proceso de toma de decisiones. Debe poseer, al menos, los elementos que se señalan a continuación:

- Un nombre.
- Una descripción.
- Una unidad de medida.
- Un valor de referencia
- Un período de referencia, en el que se alcanzará la meta.
- Un algoritmo de cálculo o fórmula.
- Un medio de verificación.
- Un valor final para alcanzar y metas parciales de seguimiento.
- Una dependencia responsable de su cumplimiento.

Importancia del indicador

La magnitud del indicador al ser comparada con un nivel de referencia, podrá estar señalando una desviación o un acierto, sobre el cual se tomarán acciones correctivas, preventivas o de mantenimiento según el caso.

Clasificación de los Indicadores

Clasificación de Indicadores según su ÁMBITO:

Indicador de impacto: Mide el efecto general que los resultados obtenidos provocan sobre un ámbito de mayor alcance.

Ejemplos:

- ◆ Tasa de Desnutrición crónica en niños menores de 5 años.
- ◆ % de analfabetismo (15 a 24 años).
- ◆ Tasa de deserción interanual.
- ◆ Tasa de alfabetización.
- ◆ Tasa muerte por accidentes en las carreteras.
- ◆ Índice de crecimiento de las exportaciones.
- ◆ Reducción del nivel de pobreza.
- ◆ Disminución de la Deserción Escolar.

Indicador de resultado: Permite conocer el grado de aporte o contribución que los bienes y servicios creados y provistos realizan para el cumplimiento de los objetivos estratégicos del organismo.

Ejemplos:

- ◆ Tasa de aumento de productividad de los trabajadores.
- ◆ Porcentaje de procedimientos optimizados o mejorados.
- ◆ Porcentaje de internos que reciben educación técnica y en oficios.
- ◆ Tasa de nuevas empresas radicadas en la provincia.

Indicador de producto: Mide el cumplimiento de una iniciativa (conjunto de acciones direccionadas hacia el logro de los objetivos estratégicos). Se refleja en la cantidad de los bienes y servicios creados o provistos por el programa u organismo mediante el uso de los insumos.

Ejemplos:

- ◆ Número de vacunaciones realizadas.
- ◆ Cantidad de trámites simplificados.
- ◆ Cantidad de cursos de capacitación efectivamente dictados.
- ◆ Número de emprendimientos financiados.

Clasificación de Indicadores según su Dimensión

-Eficacia: Muestra el grado de cumplimiento de las metas establecidas para objetivos planteados en la planificación estratégica de un organismo.

Se refiere al grado de cumplimiento de los fines planteados, esto quiere decir, en qué medida el organismo como un todo o en sus áreas específicas, está

cumpliendo con sus objetivos, sin considerar necesariamente los recursos asignados para ello. Ejemplos:

- ◆ Cursos realizados sobre el total de cursos planeados.
- ◆ % de avance de obra civil en relación a lo planificado.
- ◆ % de víctimas de trata en tratamiento de rehabilitación/ víctimas que solicitaron asistencia.
- ◆ % de internos capacitados/ total existente

-Eficiencia: Muestra el grado de cumplimiento de las metas establecidas para objetivos planteados en la planificación estratégica de un organismo, utilizando los recursos de la mejor manera posible.

Es la relación entre dos magnitudes físicas, la producción física de un bien o servicio y los insumos que se utilizaron para alcanzar ese nivel de producto. Ejemplos:

- ◆ Profesores utilizados en promedio por curso dictado.
- ◆ Inspecciones promedio realizadas por inspector.
- ◆ Actas del Registro Civil móvil entregadas en promedio por cada oficina móvil.
- ◆ Procedimientos de control náutico efectuados en promedio por cada vehículo destinado a tales efectos.

-Economía: Este concepto se puede definir como la capacidad de una institución para aplicar los recursos financieros en el cumplimiento de los objetivos planteados.

Un indicador típico de economía es la ejecución de su presupuesto de acuerdo a lo programado.

-Calidad: Mide el desempeño de un organismo de acuerdo al grado de satisfacción de la necesidad de los ciudadanos.

Para tal medición pueden realizarse encuestas periódicas a los usuarios, implementación de libros de reclamos o buzones de sugerencias o quejas. Ejemplos:

- ◆ % de estudiantes con calificaciones mayores a 8.
- ◆ % de trámites realizados autónomamente por el ciudadano.
- ◆ % de ciudadanos encuestados que manifestaron conformidad sobre la respuesta obtenida/ el total encuestado.

Clasificación de Indicadores según su Tipo

-Cuantitativo: miden el cumplimiento en término de cifras las metas establecidas. Ejemplos:

- ◆ Cantidad de cursos de capacitación dictados/ el total de los planificados.
- ◆ Porcentaje de la población vacunada/ el total existente.

-Cualitativos: Miden opiniones, percepciones o juicios de valor por parte de la ciudadanía. Por ejemplo, Porcentaje de ciudadanos encuestados que manifestaron conformidad sobre la calidad de servicio de transporte/ el total encuestado.

Beneficios de la aplicación de indicadores

- Difunden y socializan: los resultados de la gestión de los organismos elevando la transparencia en torno a la acción del Estado.
- Inducen una mayor responsabilidad: en la tarea de prestar un servicio o desempeñar una función pública.
- Adecuan los procesos internos: detectando inconsistencias entre los objetivos de la institución y su quehacer cotidiano.
- Mejoran la información: respecto del uso de los recursos públicos.
- Motivan a directivos, profesionales y funcionarios: permitiendo la satisfacción de sus expectativas y necesidades de realización personal sobre la base de un mejor conocimiento de los resultados de su trabajo.

6.2 Proceso de evaluación

La medición de los gastos ejecutados, de la provisión de bienes y servicios y la comparación de lo ejecutado con lo programado, conforman el control de la ejecución basados en el registro de las informaciones físicas y financieras.

Las informaciones físicas que se refieren a la ejecución de indicadores, metas, producción bruta, volúmenes de trabajo, avances físicos de los proyectos de inversión y sus obras y adquisición y utilización de recursos reales, deben surgir de los registros pertinentes que se deben llevar en cada una de las unidades ejecutoras con el fin de detectar posibles desvíos y eventualmente proponer correcciones.

1 - Análisis de las causas de los desvíos

En todos los casos para determinar y especificar cuáles han sido las causas que originaron desvíos entre lo programado y lo ejecutado, es necesario tener en cuenta los siguientes elementos básicos:

◆ Realismo de la programación

Es fundamental disponer de elementos de juicio sobre la viabilidad técnico-política de los objetivos y metas planteados así como su relación con los recursos reales y financieros asignados; es decir, se debe verificar el grado de sinceridad y viabilidad con que se formuló el presupuesto.

◆ Consistencia o relación entre los elementos de la programación

Se debe analizar si existe coherencia entre la programación física y la programación financiera del presupuesto.

◆ Criterios utilizados para programar

Deben conocerse los criterios o supuestos en base a los cuales se programaron los ingresos y los gastos, éstos últimos, tanto en relación con su contrapartida física, como en lo referente a precios.

◆ Existencia de programación de la ejecución

La aplicación de un sistema de programación de la ejecución permite acercar las previsiones a la realidad de las variables que afectan la gestión, disminuye la posibilidad de desvíos relevantes y transforma al presupuesto en un instrumento idóneo del proceso de toma de decisiones en los diversos niveles de la organización, dando lugar a la adopción de las medidas correctivas en el momento oportuno. Cabe destacar que se produce información sobre desvíos para cada uno de los subperíodos que conforman el periodo anual de ejecución presupuestaria.

◆ Flujo de información

En íntima relación con el punto anterior, es necesario que la información fluya regularmente en la organización y desde la organización, de forma tal que se garantice para todos los niveles la disponibilidad de los datos necesarios y oportunos, para conocer resultados, interpretar desvíos y facilitar decisiones, lo cual genera condiciones de mayor objetividad en la tarea de evaluación.

◆ Cambios técnicos

Durante la gestión, cambios técnicos no programados pueden ocasionar efectos relevantes en la ejecución, tanto en los niveles operativos, como en los administrativos, que actúen como causa de desvíos. Es imprescindible, por tanto, que dichos cambios sean de conocimiento del evaluador.

◆ Comportamiento de la organización

La motivación de la organización para programar sus actividades, vigilar el cumplimiento de las metas y volúmenes de trabajo y la búsqueda de la mejor combinación de recursos humanos, materiales y financieros, es de suma importancia para los resultados de todo el proceso presupuestario. El análisis del comportamiento de la organización es una fuente básica para explicar las características con que se lleva a cabo la ejecución y por lo tanto debe merecer particular atención de parte del evaluador.

◆ Cambio de políticas y procedimientos

En la dinámica de la gestión institucional, se pueden producir situaciones provenientes del replanteo de políticas públicas que motiven la reformulación de acciones y, por lo tanto, desvíos con respecto a lo programado.

II- Propuestas de medidas correctivas

Cuando se dispone de las explicaciones de las causas de los desvíos entre lo ejecutado y lo programado, se está en condiciones de elaborar las propuestas de acciones correctivas.

Sin pretender agotar las distintas acciones correctivas que se pueden proponer, a continuación se señalan algunas medidas que, a nivel de un programa presupuestario, pueden ser objeto de consideración (MECON, 2011):

- Reformulación del programa
- Racionalización de métodos y procedimientos, a través de modificaciones técnicas.
- Definición de nuevas fuentes de financiamiento.
- Reasignación de recursos reales.
- Cambio en la coordinación del programa.
- Suspensión o supresión del programa.

6.3 Formulación Presupuesto para resultados- Metodología Aplicada en la Provincia de Córdoba

Los avances registrados en las últimas décadas en materia de técnicas de presupuestación, sistemas de clasificación de recursos/gastos y sistemas integrados de información financiera, constituyen un reflejo de las preocupaciones en materia de articulación entre el proceso presupuestario y las prácticas de planificación.

Con el fin de brindar la información necesaria para la vinculación de la planificación estratégica con el presupuesto público, avanzando en la implementación de un presupuesto orientado a resultados, las distintas entidades trabajan sobre una serie de formularios e instructivos que son los que se exponen a continuación:

FORMULARIOS E INSTRUCTIVOS

Para la confección de los formularios se deberá tener en cuenta el siguiente esquema:

ETAPA	PRINCIPALES DATOS	REGISTRO DE LA INFORMACION	FORMULARIO	RESPONSABLE
Reflexión Estratégica	Plan de Gobierno Ejes Estratégicos Indicadores de Impacto	Centralizada	A	Administrador del Sistema de Gestión por Objetivos.
	Organismo Plan de Ministerio Objetivos Estratégicos Indicadores de Resultados	Descentralizada	I	Referente Institucional de Planificación Dirección de Administración Unidades Ejecutoras
Planificación Operativa	Iniciativas_ Actividades_ Metas Indicadores de Producto		II Y III	
	Descripción de Categorías Programáticas.		IV	

Los formularios e instructivos han sido realizados para que los organismos o jurisdicciones de cualquier Administración pública realicen su anteproyecto de presupuesto bajo esquemas metodológicos uniformes.

A continuación se exponen cada uno de los formularios:

- FORMULARIO A: PLAN DE GOBIERNO- EJES ESTRATÉGICOS - INDICADORES DE IMPACTO.
- FORMULARIO I: ORGANISMO – PLAN - OBJETIVOS ESTRATÉGICOS - INDICADORES DE RESULTADO.
- FORMULARIO II: INICIATIVAS – INDICADORES DE PRODUCTO.
- FORMULARIO III: ACTIVIDADES – PRODUCTOS/ SERVICIOS E INSUMOS - METAS FISICO/FINANCIERAS.
- FORMULARIO IV: DESCRIPCION DE CATEGORIAS PROGRAMÁTICAS.

Siguiendo con el ejemplo del Ministerio de Educación, se elaborarán y registrarán los datos solicitados para cada formulario de un modo práctico.

EJE ESTRATÉGICO (Política de gobierno) Mejorar el nivel de educación de la provincia de Córdoba.		INDICADORES DE IMPACTO Disminución del fracaso escolar Disminución de deserción escolar
MISION Razón de ser. QUE DEBEMOS HACER	COMPETE al MINISTERIO DE EDUCACIÓN (...) entender en: ...La adopción de medidas tendientes a erradicar el fracaso y la deserción escolar, y establecer los mecanismos para elevar la calidad y equidad educativa.	
VISION Hacia donde se quiere ir. COMO QUEREMOS SER	Permitir una adecuada asignación de recursos tendientes a obtener con mayor eficacia y economicidad la promoción de políticas que incrementen el bienestar social en materia de educación.	
OBJETIVO ESTRATEGICO CÓMO se contribuye a atender necesidades del sector.	Promover la Inclusión y calidad Educativa	INDICADOR DE RESULTADO Tasa de crecimiento plurianual del gasto público destinado a educación % niños y jóvenes escolarizados / total de la población, por nivel. Porcentaje de reinserción escolar por nivel. Índice de terminalidad por nivel. Evaluación de calidad educativa: ubicación en el ranking nacional.
INICIATIVA Que BIENES Y SERVICIOS contribuyen al logro del Objetivo Estratégico.	Construcción edificios escolares	INDICADOR DE PRODUCTO Cantidad de edificios escolares construidos
ACTIVIDADES COMO se producen los bienes y Servicios	Descripción de actividades por cada etapa: 1-Construcción 22 edificios. 2- Instalaciones y equipamiento	Control y Seguimiento de ejecución física/ financiera: Metas como datos de base para la verificación de indicadores.

FORMULARIO A: PLAN DE GOBIERNO- EJES ESTRATÉGICOS - INDICADORES DE IMPACTO

OBJETIVO:

Dejar expresamente establecida la Visión Provincia; formalizar los impactos deseados; comunicar lineamientos del Plan de gobierno y los Ejes Estratégicos de mediano y largo plazo.

RESPONSABLES:

La responsabilidad directa por el contenido de la política pública local, sectorial, provincial etc. es de la máxima autoridad del Poder Ejecutivo, su gabinete de Ministros, Asesores del PE.

Para Comunicar los lineamientos del Plan de gobierno y los Ejes Estratégicos es fundamental que cada organismo cuente con un referente institucional, que este sea un agente activo y trabaje en conjunto con el equipo de vinculación.

REGISTRO DE LA INFORMACIÓN:

Se trata de un formulario de carga centralizada en los administradores del sistema de gestión por objetivos: personal capacitado en planificación estratégica, en directa comunicación con la máxima autoridad y su equipo de asesores. Es recomendable que se cuente con documentos formales e instrumentos legales de base para la carga de la información.

INFORMACIÓN:

Los ítems siguientes se corresponden con los ubicados en el diseño gráfico del formulario por lo que se recomienda leer atentamente y seguir las instrucciones de llenado:

- A. **PLAN DE GOBIERNO:** Es único para toda la gestión de gobierno y de éste surgen los ejes estratégicos y los indicadores de impacto. Dato Relevante: formaliza la visión del gobierno.
- B. **EJES ESTRATÉGICOS:** Son los grandes bloques temáticos que articulan el sistema de objetivos estratégicos. Los logros de estos "Ejes estratégicos" se refieren principalmente a la capacidad de las políticas públicas para cumplir con su finalidad y su expresión se ve reflejada en los impactos en el bienestar de los ciudadanos.

La información básica de los ejes son: denominación; descripción; horizonte temporal, el cual puede ser anual, bianual, trianual, cuatrianual, mayor a cuatrianual y persona responsable o referente.

- C. **INDICADORES DE IMPACTO:** Por cada eje estratégico se deberán formular Indicadores de gestión que en este nivel corresponde a los denominados de impacto, ya que estos instrumentos permitirán medir el nivel de logro o avance de un eje.

La información básica de los Indicadores es:

Denominación, descripción unidad de medida, tipo (eficacia, eficiencia, calidad, economía), fórmula, fecha inicio- fin; frecuencia de medición, valor de referencia, peso, persona responsable, fuente de verificación, metas parciales de medición.

- D. **ELABORÓ:** Datos referencia del agente que ha elaborado el formulario.

CONTROLÓ: Datos de referencia del responsable.

ELABORACIÓN ANTEPROYECTO PRESUPUESTO PARA RESULTADOS AÑO XXXX	
FORMULARIO A: PLAN DE GOBIERNO- EJES ESTRATÉGICOS - INDICADORES DE IMPACTO	
A- PLAN DE GOBIERNO: 1. Política educativa, cultural y científica: Financiamiento educativo, promoción de la inclusión, infraestructura, mejora continua de la Calidad. 2. Políticas de administración, gestión y mejora de procesos: Modernización del estado.	
B- EJES ESTRATÉGICOS: 1. a) Denominación: “Mejorar el nivel de educación de la provincia de Córdoba.” b) Descripción: Asegurar la adecuada asignación de recursos, la planificación e implementación de planes tendientes a obtener con mayor eficiencia y eficacia para la promoción de políticas que incrementen el bienestar social en materia de educación, logrando una mayor equidad, universalidad y calidad en la educación. c) Horizonte temporal: Cuatrianual. 2. a) Denominación: “ Incrementar la Transparencia de la Gestión Pública Provincial” b) Descripción: La información de gestión constituye una herramienta esencial para conocer la realidad de la provincia, la que debe suministrarse en tiempo y forma adecuada, sin restricciones, con la máxima calidad posible y asegurando que su acceso sea universal, evitando cualquier tipo de discriminación. c) Horizonte temporal: Mayor a Cuatrianual.	
C- INDICADORES DE IMPACTO:	
Eje Estratégico 1: Mejorar el nivel de educación de la provincia de Córdoba.	Indicador de IMPACTO 1: Disminución del Fracaso Escolar. a) Descripción: Relevamiento cuantitativo y cualitativo sobre el nivel de rendimiento individual y colectivo, en los distintos niveles. b) Tipo: Eficiencia. c) Unidad de Medida: Porcentaje d) Horizonte temporal: Anual con comparativa quinquenal. e) Meta: Disminución al 8 % f) Datos de Base: 12 % g) Fuente de información: Dirección Provincial de Estadísticas y Censos. h) Peso Relativo: 80% i) Metas parciales planificadas: año 1xx, año 2xx, año 3xx
	Indicador de IMPACTO 2: Disminución de la Deserción Escolar. a) Descripción: Relevamiento cuantitativo y cualitativo sobre el abandono total o parcial de asistencia, en los distintos niveles. b) Tipo: Eficiencia. c) Unidad de Medida: Porcentaje d) Horizonte temporal: Anual. Con comparativa trianual. e) Meta: Disminución porcentual constante 3% f) Datos de Base: 14 % g) Fuente de información: xx h) Peso Relativo: 20% i) Metas parciales planificadas:
Eje Estratégico 2: Incrementar la Transparencia de la Gestión Pública Provincial	Indicador de IMPACTO 1: Índice de Transparencia de la Gestión.
D- ELABORÓ: FECHA: CONTROLÓ: FECHA:	

FORMULARIO I: ORGANISMO- PLAN DE MINISTERIO- OBJETIVOS ESTRATÉGICOS-INDICADORES DE RESULTADO

OBJETIVO

Está reservado a la descripción del organismo, los objetivos que se propone alcanzar y las acciones que prevé desarrollar para lograrlos adecuándose al plan de Gobierno. De este modo, con este formulario se pretende:

- Perfeccionar las definiciones de política necesarias para iniciar la elaboración del anteproyecto de presupuesto. La formulación preliminar de la política presupuestaria implica una fijación temprana de prioridades por parte del organismo, que habilita a su vez una elaboración más eficiente de su anteproyecto de presupuesto, en la medida que favorece el involucramiento de los responsables de las unidades ejecutoras y el cumplimiento de los plazos estipulados en el cronograma para la presentación del anteproyecto.
- Verificar la misión de la entidad con el objeto de establecer un parámetro de medición y control de los objetivos planteados y los resultados esperados.
- Conocer la visión del organismo que se propone para su desarrollo a mediano y largo plazo. Hacia adentro de las entidades esta instancia es muy útil para replantear la visión institucional en el caso de que se detecte su desactualización.
- Contar con una versión inicial o guía de planificación estratégica a incluir en el Proyecto de Ley de Presupuesto de la Administración Provincial para el año próximo.
- Propiciar, en el ejercicio siguiente, la evaluación del cumplimiento durante la ejecución del presupuesto de los objetivos de política formulados por la organización.

RESPONSABLES

La responsabilidad directa por el contenido de la política presupuestaria de la entidad es de la máxima autoridad del organismo, no obstante le corresponda al referente institucional en planificación trabajar en conjunto y coordinadamente con el director de administración y las unidades ejecutoras de las categorías programáticas de la misma en la preparación del formulario.

REGISTRO DE LA INFORMACIÓN

Es importante leer las instrucciones y consejos que acompañan el formulario previamente a su confección.

Se deben brindar descripciones concretas, suprimir términos ambiguos, procurar que la redacción sea accesible para aquellos lectores no especializados en la materia específica de cada organismo y no citar números de normas sin la respectiva denominación.

En este formulario no se deben detallar descripciones de las iniciativas, categorías programáticas ni de actividades, para ello se prevén los formularios siguientes.

INFORMACIÓN

Los ítems siguientes se corresponden con los ubicados en el diseño gráfico del formulario por lo que se recomienda leer atentamente y seguir las instrucciones de llenado:

- A- **CÓDIGO Y NOMBRE DE ORGANISMO/ ENTIDAD:** Ingresar el código y denominación vigente del Ministerio, Secretaría, Agencia, Ente Descentralizado.
- B- **MISIÓN INSTITUCIONAL:** Es la razón de ser del Organismo y orienta su planificación. Es el motivo de su existencia y detalla la orientación de sus actividades, por lo que fija los propósitos, fines y límites del servicio que presta. Debe estar alineada con lo establecido en los instrumentos legales particulares de creación o modificación de cada entidad u organismo. Misión= Razón de ser. ¿QUÉ DEBEMOS HACER?
- C- **VISIÓN INSTITUCIONAL:** Refleja los valores y principios de la organización que orienta a dar el marco para el accionar de su propósito, imagen objetivo. Es una inspiración y a la vez una expresión de voluntad. Sintetiza el cómo se quiere ver el Organismo en los próximos años, hacia donde se quiere ir. Visión = ¿Cómo queremos ser?
- D- **PLAN DE ORGANISMO:** Lo establece la máxima autoridad del organismo de modo coherente con el plan macro o de gobierno, adecuando su gestión al plan de mediano y largo plazo. Del plan de organismo surgen los objetivos estratégicos y los indicadores de resultado. Dato relevante: formaliza la visión del ministerio. Orienta a la formulación de iniciativas.
- E- **EJES ESTRATÉGICOS:** los planes de cada organismo deben estar relacionado a uno o más Ejes estratégicos establecidos la máxima autoridad del gobierno (descriptos en Formulario A)
- F- **OBJETIVOS ESTRATÉGICOS:** Es la descripción de la situación futura deseada, alcanzable por los efectos de la gestión propia de la organización. Es importante recordar que la política presupuestaria se refiere a los objetivos estratégicos del organismo en relación con su razón de ser para atender determinadas demandas de la comunidad. Objetivo = cómo se contribuye a atender necesidades del sector.
- Se debe nominar a los objetivos en función de la necesidad pública que se pretende atender, y los cambios respecto de los objetivos trazados para el ejercicio anterior. Esta enumeración debe realizarse en un orden de jerarquía decreciente, también se debe especificar si el objetivo es de mediano o largo plazo:
- Nº + TÍTULO + Descripción + Resultados Esperados.
- Cada objetivo debe ser redactado en infinitivo (verbo + sustantivo + adjetivo. Ej.: Contar con personal calificado). También se debe consignar una breve descripción del alcance propuesto.
- G- **INDICADORES DE RESULTADO:** Por cada plan del organismo se deberán formular indicadores de gestión que en este nivel corresponde a los denominados de resultado ya que estos instrumentos permitirán medir el nivel de logro del mencionado plan.

Esquema de información:

- 1- Denominación
- 2- Descripción
- 3- Fórmula
- 4- Tipo de desempeño: Eficiencia, Eficacia, Calidad, Economía.
- 5- Tipo de Reto: Acumulado no acumulado: de aumento o disminución, acumulado o no.
- 6- Frecuencia de medición: trimestral, semestral, anual.
- 7- Fuente de verificación²⁹: especificar el instrumento a través del cual se podrá verificar el valor real del indicador consignado en el sistema y los datos para ubicarlo.
- 8- Fecha de inicio
- 9- Fecha fin (última fecha a la que se dejaría de medir el indicador)
- 10- Valor de referencia Anual: se debe consignar la meta que se pretende alcanzar, (regido por la unidad de medida).
Unidad de Medida: Beneficiario (Persona física o jurídica) Kilómetro – Metro – Metro Cuadrado – Hectárea – Tonelada – Número – Hora, etc.
- 11- Peso: peso del indicador para el cálculo del semáforo del objetivo. La suma del peso de los distintos indicadores de resultado debe ser 100%.
- 12- Persona responsable.
- 13- METAS PARCIALES: se debería poder cargar en una primera instancia la “fecha planificada” y el “valor planificado”,
 - a. Fecha planificada parcial: Siempre debe ser posterior a la “fecha inicio” mencionada en el punto 8. Además debe tener relación con la frecuencia reflejada en el pto. 6.
 - b. Valor planificado parcial: valor de referencia a alcanzar en la fecha planificada correspondiente.
Esta información es fundamental para el seguimiento de la ejecución mediante la carga de lo realizado por lo que después, con cada vencimiento de la fecha, se debería poder cargar el “valor ejecutado”.
 - c. Valor ejecutado: se puede informar datos financieros invertidos en años anteriores.
 - d. % de desvío entre valor ejecutado y valor planificado.
 - e. Causas operativas del desvío.
- H. RESPONSABLE: Datos referencia del titular del organismo.
- I. ELABORÓ: Datos referencia del agente que ha elaborado el formulario.
- CONTROLÓ: Datos de referencia del responsable de la jurisdicción.

²⁹ También se puede agregar el Reto del Indicador: puede ser de aumento o disminución, teniendo en cuenta si el indicador es de aumento o disminución. Ejemplo de indicador de aumento: índice de escolaridad, indicador de disminución: tasa de deserción escolar.

ELABORACIÓN ANTEPROYECTO PRESUPUESTO PARA RESULTADOS AÑO XXXX		
FORMULARIO I		
ORGANISMO – PLAN - OBJETIVOS ESTRATÉGICOS - INDICADORES DE RESULTADO		
A- CODIGO ORGANISMO: M 1.35 DENOMINACIÓN ORGANISMO: MINISTERIO DE EDUCACIÓN		
B- MISIÓN INSTITUCIONAL: COMPETE al MINISTERIO DE EDUCACIÓN (...) entender en: (Art. N° 10) La adopción de medidas tendientes a erradicar el fracaso y la deserción escolar, y establecer los mecanismos para elevar la calidad y equidad educativa.		
C- VISIÓN INSTITUCIONAL: Permitir una adecuada asignación de recursos tendientes a obtener con mayor eficacia y economicidad la promoción de políticas que incrementen el bienestar social en materia de educación		
D- PLAN DE ORGANISMO:		
E- EJES ESTRATÉGICOS:	F- OBJETIVOS ESTRATÉGICOS:	G- INDICADORES DE RESULTADO:
Mejorar el nivel de educación de la provincia de Córdoba.	1: Promover la inclusión y calidad educativa.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tasa de crecimiento plurianual del gasto publico destinado a educación 2. % niños y jóvenes escolarizados / total de la población, por nivel. 3. Porcentaje de reinserción escolar por nivel. 4. Índice de terminalidad por nivel. 5. Evaluación de calidad educativa: ubicación en el ranking nacional.
	2: Fortalecer las políticas destinadas a mejorar áreas educativas consideradas prioritarias.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Incremento anual del numero de matricula en Educación Secundaria obligatoria. 2. Variación porcentual de alumnos que participan en jornada extendida.
	3: Reducir la brecha digital entre sectores sociales y mejorar las posibilidades de inserción socio-laboral	<ol style="list-style-type: none"> 1. Incremento anual de escuelas de gestión estatal con conexión a Internet, por nivel y modalidad 2. Variación porcentual de docentes capacitados
H- RESPONSABLE:		
I- ELABORÓ: FECHA:		
CONTROLÓ: FECHA:		

FORMULARIO II -INICIATIVAS - INDICADORES DE PRODUCTO

OBJETIVO

Contar con información detallada sobre las iniciativas programadas para el ejercicio y como éstas aportan a la consecución de los objetivos estratégicos establecidos en el Formulario I.

Identificar los indicadores de producto a fin de establecer la forma y frecuencia de medición del avance en la ejecución de las iniciativas: Contar con información en tiempo y forma para el monitoreo de gestión, corroborando el nivel de avance entre lo planificado y lo ejecutado.

Obtener información precisa y detallada que permita mejorar la calidad de la información, para fortalecer el proceso de asignación de recursos y el seguimiento y evaluación del presupuesto físico / financiero.

RESPONSABLES Y REGISTRO DE LA INFORMACIÓN

La elaboración de la información debe ser realizada con la participación del referente de planificación del organismo en conjunto con el/los titulares del área de administración, los responsables de las unidades ejecutoras y el equipo de vinculación.

Nota: Es importante leer las instrucciones y consejos previamente a la confección del formulario.

Es fundamental brindar descripciones concretas, suprimir términos ambiguos, procurar que la redacción sea accesible para aquellos lectores no especializados en la materia específica de cada organismo, y no citar números de normas sin la respectiva denominación.

INFORMACIÓN

Los ítems siguientes se corresponden con los ubicados en el diseño gráfico del formulario por lo que se recomienda leer atentamente y seguir las instrucciones de llenado:

A) **CÓDIGO/ NOMBRE DE ORGANISMO:** ingresar código y nombre del Ministerio, Secretaría o Agencia.

1. UNIDAD EJECUTORA

B) **DENOMINACIÓN DE INICIATIVA:** (Título)

1. OBJETIVO ESTRATEGICO RELACIONADO: (Título)

C) **DESCRIPCIÓN de INICIATIVA:** Completar con información precisa sobre la relación de la categoría programática con los objetivos expuestos en el formulario FI:

- Aporte concreto a los objetivos estratégicos
- La naturaleza de los problemas que se pretenden resolver y las características de las demandas que deben ser atendidas.
- La vinculación de la producción de bienes y/o servicios, en relación con la satisfacción de necesidades detectadas para el incremento del bienestar de la población.

D) **N° CATEGORÍA PROGRAMÁTICA - DENOMINACIÓN DE PROGRAMA:** Selección de programa y subprograma en el que se ejecutara la iniciativa.

E) **MONTO DE LA INICIATIVA:** Presupuestación total de la misma, corresponde a la suma de los insumos requeridos para cada actividad, mediante la selección y asignación de monto de uno o más objeto del gasto.

F) **INDICADOR DE PRODUCTO:** Cada iniciativa deberá contar con indicadores que reflejen el efecto concreto de las acciones desarrolladas para concretarla, mediante la ejecución de la categoría programática. Hace referencia al grado de alcance en el cumplimiento de las iniciativas propuestas.

Esquema de información:

- 1- Denominación
- 2- Descripción
- 3- Fórmula
- 4- Tipo de desempeño: Eficiencia, Eficacia, Calidad, Economía.
- 5- Tipo de Reto: Acumulado no acumulado: de aumento o disminución, acumulado o no.
- 6- Frecuencia de medición: trimestral, semestral, anual.
- 7- Fuente de verificación³⁰: especificar el instrumento a través del cual se podrá verificar el valor real del indicador consignado en el sistema y los datos para ubicarlo.
- 8- Fecha de inicio
- 9- Fecha fin (última fecha a la que se dejaría de medir el indicador)
- 10- Valor de referencia Anual: se debe consignar la meta que se pretende alcanzar, (regido por la unidad de medida)
Unidad de Medida: Beneficiario (Persona física o jurídica) Kilómetro – Metro - Metro Cuadrado – Hectárea – Tonelada – Número – Hora, etc.
- 11- Peso: peso del indicador para el cálculo del semáforo del objetivo. La suma del peso de los distintos indicadores de resultado debe ser 100%.
- 12- Persona responsable.
- 13- METAS PARCIALES: se debería poder cargar en una primera instancia la “Fecha Planificada” y el “Valor Planificado”,
 - a. Fecha planificada parcial: Siempre debe ser posterior a la “fecha inicio” mencionada en el punto 8. Además debe tener relación con la frecuencia reflejada en el pto. 6.
 - b. Valor planificado parcial: valor de referencia a alcanzar en la fecha planificada correspondiente.
Esta información es fundamental para el seguimiento de la ejecución mediante la carga de lo realizado, por lo que después con cada vencimiento de la fecha se debería poder cargar el “Valor Ejecutado”
 - c. Valor ejecutado: se puede informar datos financieros invertidos en años anteriores.
 - d. % de desvío entre valor ejecutado y valor planificado.
 - e. Causas operativas del desvío.
- G) PERSONA RESPONSABLE: Datos de contacto del titular del área en que se desarrollan las actividades.
- H) ELABORÓ: Datos referencia del agente que ha elaborado el formulario
CONTROLÓ: Datos de referencia del responsable de la unidad ejecutora.

³⁰ También se puede agregar el Reto del Indicador: puede ser de aumento o disminución, teniendo en cuenta si el indicador es de aumento o disminución. Ejemplo de indicador de aumento: índice de escolaridad, indicador de disminución: tasa de deserción escolar.

Aquí es donde se patentiza uno de los principales beneficios del presupuesto para resultados ya que de haber monitoreado las iniciativas con indicadores de producto y evaluado los resultados obtenidos es posible reconocer el aporte de la categoría programática, establecer los ajustes para su perfeccionamiento y contar con información certera para programar la ejecución del ejercicio siguiente.

ELABORACIÓN ANTEPROYECTO PRESUPUESTO PARA RESULTADOS AÑO XXXX					
FORMULARIO II: INICIATIVAS - INDICADORES DE PRODUCTO (Se deberá completar una planilla por cada Iniciativa)					
A- CÓDIGO DE JURISDICCIÓN/ENTIDAD M1.35 NOMBRE DE ENTIDAD: MINISTERIO DE EDUCACIÓN UNIDAD EJECUTORA: Dirección General de Infraestructura Escolar Provincial.					
B- DENOMINACIÓN INICIATIVA: Construcción de edificios escolares. OBJETIVO ESTRATEGICO RELACIONADO: Promover la inclusión y calidad educativa.					
C- DESCRIPCIÓN INICIATIVA: Se prevé la Construcción y equipamiento de 22 escuelas nuevas que incluyan las nuevas salas del Nivel Inicial, según ley para el Nivel Inicial y Primario. La iniciativa contempla además las instalaciones de calefacción y cocina, infraestructura de laboratorios y mobiliario completo.					
D-CATEGORÍA PROGRAMÁTICA ASOCIADA: 353 – Programa Infraestructura Escuelas E- MONTO DE LA INICIATIVA: \$88.000.000					
F- INDICADORES DE PRODUCTO: Cantidad de edificios escolares construidos Descripción: Sumatoria de edificios inaugurados y en funcionamiento en Capital e interior, todos los niveles. Unidad de Medida: Unidad Frecuencia de Medición: trimestral Meta Anual: 22 Datos de Base: 0 Fuente de información: Certificados de obras, Ministerio de Infraestructura. Metas Parciales:					
<table border="1"> <tr> <td>1° Trimestre: 0</td> <td>2° Trimestre: 8</td> </tr> <tr> <td>3° Trimestre: 8</td> <td>4° Trimestre: 6</td> </tr> </table>		1° Trimestre: 0	2° Trimestre: 8	3° Trimestre: 8	4° Trimestre: 6
1° Trimestre: 0	2° Trimestre: 8				
3° Trimestre: 8	4° Trimestre: 6				
2. (indicador 2)					
3. (indicador n)					
G- RESPONSABLE:					
H- ELABORÓ:	FECHA:				
CONTROLÓ:	FECHA:				

FORMULARIO III - ACTIVIDADES - METAS FISICO/FINANCIERAS

OBJETIVO

Contar con información detallada sobre las actividades programadas para la realización de aquellas iniciativas planteadas en el Formulario II.

Identificar claramente las metas físicas y financieras planificadas, necesarias para el avance en la ejecución de las iniciativas: Contar con información en

tiempo y forma para el seguimiento de la ejecución a fin de alimentar los indicadores de producto.

Obtener información precisa y detallada que permita mejorar la calidad de la información, para fortalecer el proceso de asignación de recursos y el seguimiento y monitoreo del presupuesto para resultados.

RESPONSABLES Y REGISTRO DE LA INFORMACIÓN

Igual que el FIII, la elaboración de la información debe ser realizada con la participación del referente de planificación del organismo en conjunto con el/los titulares del área de administración, los responsable de las unidades ejecutoras y el equipo de vinculación.

Nota: Es importante leer las instrucciones y consejos previamente a la confección del formulario.

Es importante brindar descripciones concretas, suprimir términos ambiguos, procurar que la redacción sea accesible para aquellos lectores no especializados en la materia específica de cada organismo y no citar números de normas sin la respectiva denominación.

INFORMACIÓN

Los ítems siguientes se corresponden con los ubicados en el diseño gráfico del formulario por lo que se recomienda leer atentamente y seguir las instrucciones de llenado:

A). NOMBRE DE JURISDICCIÓN/ENTIDAD y CÓDIGO DE JURISDICCIÓN/ENTIDAD:

1. UNIDAD EJECUTORA

2. INICIATIVA RELACIONADA

B) DENOMINACIÓN: Nombre de la Actividad.

C) DESCRIPCIÓN DE ACTIVIDAD: contenido y alcance de la actividad.

D) PESO RELATIVO ACTIVIDAD: Aporte de la actividad en relación a todas las otras planteadas, sobre la iniciativa, debiendo analizarse en qué medida la consecución de la misma influye en el logro de la iniciativa. Se debe indicar en % sabiendo que la sumatoria de debe dar 100%.

E) PRODUCCIÓN DE BIENES Y/O SERVICIOS: Deberá indicarse la clase de bienes o servicios que se producen mediante la ejecución de la categoría programática. Es fundamental que se puedan identificar unidades físicas para luego poder cuantificar y establecer relación con sus correspondientes insumos. En la descripción de producto se puede utilizar el catálogo de bienes según listado de ítems patrimonial, con el fin de estandarizar datos.

F) UNIDAD DE MEDIDA: Los productos o servicios deben identificarse en unidades de medida, susceptibles de ser cuantificados para constituirse en objeto de análisis, no solo para el cálculo de insumos y gastos sino para realizar monitoreo de la producción durante la ejecución.

Las unidades de medida deben ser concretas, homogéneas, fácilmente comprendidas e interpretadas y reflejar la naturaleza del bien o servicio. En algunos casos es posible aplicar más de una unidad de medida a un producto dependiendo de su complejidad, el aspecto concreto que se pretenda medir o enfatizar: beneficiario (persona física o jurídica) kilómetro – metro - metro cuadrado – hectárea – tonelada – número – hora, etc.

G) FECHA: día, mes y año de: Inicio, fin de cada actividad.

H) PERIODO O FRECUENCIA DE VERIFICACIÓN: momentos en que se releva la información, pueden ser anual, semestral, cuatrimestral y trimestral.

I) ETAPA ACTUAL: posibilidad de informar la etapa de ejecución en que se encuentra la actividad

Etapa (selección)	Estado (selección)
1- Planeamiento-diseño	1- En planeamiento
2- Planeamiento-prefactibilidad	2- Postulado
3- Planeamiento-factibilidad	3- Aprobado
4- Ejecución-aprestamiento	4- En ejecución
5- Ejecución-implementación	5- Suspendido
6- Ejecución-otro	6- Cancelado
7- Operación	7- Postergado
	8- Terminado

J) METAS FÍSICAS

- 1- Meta física anual: Estimación física de producto/servicio planificado para la actividad en el ejercicio que se está proyectando, debe guardar coherencia con la unidad de medida antes consignada.
- 2- Meta final: Estimación física de producto/servicio planificado para la actividad en el caso que sea multianual, debe guardar coherencia con la unidad de medida antes consignada. Implica cuantificar el logro.
- 3- Realizado o Nivel de Base: Informe de avance físico para el caso de actividades multianuales, se completará con los resultados logrados en el periodo presupuestario. Si se trata de una actividad nueva el monto Realizado Será 0.
- 4- Proyectado año subsiguiente: Estimación física de producto/servicio planificado para la actividad, en el caso que sea multianual, y abarque el ejercicio posterior.
- 5- Montos metas parciales: Dato planificado por etapa consignado, según la unidad de medida ya establecida, para el seguimiento de la ejecución en función de la frecuencia de medición antes consignada. Esta programación de resultados físicos por trimestre se constituye en la referencia para monitorear el avance de la gestión. Se puede completar en porcentajes si antes ya se informó en unidades físicas el total anual.

K) METAS FINANCIERAS

- 1- **Monto Financiero:** Corresponde a la suma de los insumos requeridos para cada actividad, mediante la selección y asignación de monto de uno o más objetos del gasto.
- 2- **Monto Financiero Ejecutado:** Calculo del devengado + proyección a diciembre.
- 3- **Proyectado año subsiguiente:** Estimación financiera de producto/servicio planificado para la actividad, en el caso que sea multianual y abarque el ejercicio posterior.
- 4- **Categoría programática asociada:** Código y denominación de la categoría programática en la que se ejecutan los gastos ya seleccionada en la iniciativa.
- 5- **Principales insumos:** Es un campo de selección con el clasificador presupuestario de erogaciones por objeto del gasto, el cual se utiliza con el fin de estandarizar datos. Se deben utilizar tantos renglones como insumos corresponda informar y totalizando luego en la columna correspondiente a monto estimado.
- 6- **Montos metas parciales:** distribución de la ejecución financiera planificada según el periodo de relevamiento antes consignado. La sumatoria de los montos parcial deberá ser igual al monto financiero.

L) OBSERVACIONES O INFORMACIÓN RELEVANTE

Aquí se pueden agregar datos que esclarezcan o amplíen información que se considere importante, por ejemplo:

- a- Si la actividad tiene relación con licitación de obras o servicios, o llamado a concurso se puede informar número de expediente o detalles de relevancia.
- b- Si la actividad se relaciona con una obra cargada en el sistema de inversiones públicas, dejar asentado el código que le corresponde y el estado
- c- Si la actividad depende del pago de deuda o si en el cómputo de sus insumos arrastra deuda de ejercicios anteriores.

M) RESPONSABLE/S UNIDAD: persona de quien dependerá el cumplimiento de lo planificado. Consignar cargo/nombre completo/email/teléfono de contacto.

N) ELABORÓ: Datos referencia del agente que ha elaborado el formulario

CONTROLÓ: Datos de referencia del responsable de la unidad ejecutora.

ELABORACIÓN ANTEPROYECTO PRESUPUESTO PARA RESULTADOS AÑO XXXX			
FORMULARIO III ACTIVIDADES - METAS FISICO/FINANCIERAS - PRODUCTOS /SERVICIOS E INSUMOS			
(Se deberá completar una planilla por cada actividad)			
A- CÓDIGO DE JURISDICCIÓN M1.35 NOMBRE DE ENTIDAD: MINISTERIO DE EDUCACIÓN UNIDAD EJECUTORA: Dirección General de Infraestructura Escolar Provincial. INICIATIVA RELACIONADA: Construcción de edificios escolares.			
B- DENOMINACIÓN ACTIVIDAD: Construcción de 22 escuelas nuevas en Capital e Interior.			
C- DESCRIPCION: Se prevé la Construcción de 22 escuelas nuevas que incluyan las nuevas salas del Nivel Inicial, según ley para el Nivel Inicial y Primario. 12 en Capital y 10 en el interior. Concluyendo el plan trianual de 250 nuevas escuelas.			
D- PESO RELATIVO ACTIVIDAD: 60%			
E- PRODUCCIÓN DE BIENES Y/O SERVICIOS: Edificios nuevos con dimensiones y capacidad variable en distintas zonas urbanas y suburbanas de la provincia.			
F- UNIDAD DE MEDIDA: Unidad.			
G- FECHA: 01/01/XX- 31/12/XX		H- FRECUENCIA DE VERIFICACIÓN: Trimestral	
I- ETAPA ACTUAL: En Ejecución		ESTADO: Aprobado	
J- METAS FISICAS			
Meta Física Anual: 22			
Meta Física Final: 250			
Realizado o Nivel de Base: 238			
Proyectado Año Subsiguiente: 0			
Montos Metas Parciales: (según unidad de medida antes seleccionada):			
1° Trimestre: 0	2° Trimestre: 08	3° Trimestre: 08	4° Trimestre: 06
K- METAS FINANCIERAS:			
Monto Financiero Anual: \$78.000.000			
Monto Financiero Ejecutado: \$950.000.000			
Proyectado Año Subsiguiente: 0			
Categoría Programática Asociada: 353 – Programa Infraestructura Escuelas.			
Principales Insumos: Trabajos Públicos \$60.000.000 Servicios Técnicos \$8.000.000 Materiales \$10.000.000			
Montos Metas Parciales:			
1° Trimestre: \$20.000.000	2° Trimestre: \$20.000.000	3° Trimestre: \$20.000.000	4° Trimestre: \$18.000.000
L- OBSERVACIONES O INFORMACIÓN RELEVANTE:			
M- RESPONSABLE/S UNIDAD:			
N- ELABORÓ:		FECHA:	
CONTROLÓ:		FECHA:	

ELABORACIÓN ANTEPROYECTO PRESUPUESTO PARA RESULTADOS AÑO XXXX			
FORMULARIO III ACTIVIDADES - METAS FISICO/FINANCIERAS - PRODUCTOS/SERVICIOS E INSUMOS (Se deberá completar una planilla por cada Actividad)			
A- CÓDIGO DE JURISDICCIÓN M1.35 NOMBRE DE ENTIDAD: MINISTERIO DE EDUCACIÓN UNIDAD EJECUTORA: Dirección General de Infraestructura Escolar Provincial.			
INICIATIVA RELACIONADA: Construcción de edificios escolares.			
B- DENOMINACION: Instalaciones y Equipamiento Escolar			
C- DESCRIPCION: Se prevé la entrega en pleno funcionamiento con instalaciones de calefacción y cocina, infraestructura de laboratorios y mobiliario completo en las 22 escuelas nuevas.			
D- PESO RELATIVO ACTIVIDAD: 40%			
E- PRODUCCIÓN DE BIENES Y/O SERVICIOS: Edificios nuevos con dimensiones y capacidad variable en distintas zonas urbanas, suburbanas y rurales de la provincia.			
F- UNIDAD DE MEDIDA: Unidad			
G- FECHA: (Inicio -Fin) Calendario		H- FRECUENCIA DE VERIFICACIÓN:	
I- ETAPA ACTUAL: 4- Ejecución-Aprestamiento		Estado 3- Aprobado	
J- METAS FISICAS			
Meta Física Anual: 22			
Meta Física Final: 250			
Realizado o Nivel de Base: 238			
Proyectado Año Subsiguiente:			
Montos Metas Parciales: (según unidad de medida antes seleccionada):			
1° Trimestre: 0	2° Trimestre: 0	3° Trimestre: 11	4° Trimestre: 11
K- METAS FINANCIERAS:			
Monto Financiero Anual: 10.000.000			
Monto Financiero Ejecutado: \$350.000.000			
Proyectado Año Subsiguiente:			
Categoría Programática Asociada: 353 – Programa Infraestructura Escuelas.			
Principales Insumos: Materiales: \$6.000.000 Servicios Técnicos \$4.000.000			
Montos Metas Parciales: (según unidad de medida antes seleccionada)			
1° Trimestre: \$0	2° Trimestre: \$0	3° Trimestre: \$5.000.000	4° Trimestre: \$5.000.000
L- OBSERVACIONES O INFORMACIÓN RELEVANTE:			
M- RESPONSABLE/S UNIDAD:			
N- ELABORÓ:		FECHA:	
CONTROLÓ:		FECHA:	

FORMULARIO IV - DESCRIPCIÓN DE CATEGORÍA PROGRAMÁTICA

OBJETIVO

Contar con información actualizada sobre las descripciones de las categorías programáticas en las que se estructura y organiza el presupuesto.

Identificar los productos y servicios que provee cada categoría programática, los beneficiarios y alcance de los mismos.

Suministrar a los organismos de control de gestión, los principios rectores de las categorías programáticas para evaluar el uso de los recursos y la economía, eficacia y eficiencia del gasto público mediante el uso y aplicación de indicadores de producto.

Identificar claramente las categorías programáticas vinculadas a iniciativas y objetivos estratégicos (naturaleza iniciativa) y conocer aquellas categorías programáticas vinculadas a objetivos institucionales, que no se relacionen a iniciativas y objetivos estratégicos (naturaleza programa, subprograma).

Obtener información precisa y detallada que permita mejorar la calidad de la información para fortalecer el proceso de asignación de recursos, y el seguimiento y evaluación del presupuesto físico / financiero.

RESPONSABLES

La descripción de categoría programática debe ser elaborada por los responsables de cada una de las categorías programáticas (programa o subprograma) del organismo, en coordinación con el responsable administrativo y el equipo de vinculación.

REGISTRO DE LA INFORMACIÓN

La elaboración de la información debe ser realizada con la participación del referente de planificación del organismo en conjunto con el/los titulares del área de administración y los responsables de las unidades ejecutoras.

Nota: Es importante leer las instrucciones y consejos previamente a la confección del formulario.

Es importante brindar descripciones concretas, suprimir términos ambiguos, procurar que la redacción sea accesible para aquellos lectores no especializados en la materia específica de cada organismo y no citar números de normas sin la respectiva denominación.

INFORMACIÓN

A. CÓDIGO DE JURISDICCIÓN/ENTIDAD. NOMBRE DE JURISDICCIÓN/ENTIDAD: ingresar código y nombre del Ministerio, Secretaría o Agencia.

B. N° CATEGORÍA PROGRAMÁTICA - DENOMINACIÓN DE PROGRAMA: Verificar que la codificación y la denominación sean las vigentes.

C. FINALIDAD-FUNCIÓN-DETALLE: Verificar que la codificación y la denominación sean las vigentes.

D. DESCRIPCIÓN Completar con información precisa sobre la relación de la categoría programática con los objetivos expuestos en el formulario FII:

- La naturaleza de los problemas que se pretenden resolver.
- Las características de las demandas que deben ser atendidas

- La vinculación de la producción de bienes y/o servicios de la categoría programática, en relación con la satisfacción de necesidades detectadas para el incremento del bienestar de la población.
- La norma legal que obliga a realizar el gasto, la duración prevista para el mismo y la modalidad que asume.
- En el caso que la categoría programática sea desdoblada en subprogramas, además de las descripciones que se solicitan, deberá señalarse la vinculación de las producciones de los respectivos subprogramas con la de la categoría, y luego desarrollar la descripción correspondiente en cada uno.

E. APOORTE A LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS E INSTITUCIONALES:

- P/ Categorías Programáticas en ejecución: Síntesis histórica de la marcha de la categoría programática en ejecución, con los principales logros obtenidos, los avances en la organización y las adecuaciones cualitativas a los planes sectoriales y políticas provinciales. Asimismo, se deberá cuantificar, mediante la utilización de indicadores representativos, los resultados logrados por la acción de la categoría programática en los últimos ejercicios.

Aquí es donde se patentiza uno de los principales beneficios del presupuesto para resultados ya que de haber monitoreado las iniciativas con indicadores de producto y evaluado los resultados obtenidos, es posible reconocer el aporte de la categoría programática, establecer los ajustes para su perfeccionamiento y contar con información certera para programar la ejecución del ejercicio siguiente.

Es recomendable establecer una relación con uno o más objetivos ya sea en su código, o reiterando la descripción del objetivo estratégico al que aportan.

- P/Categorías Programáticas nuevas: Asentar la viabilidad económico-financiera estimada. Al mismo tiempo, se deberán informar los resultados esperados por la acción de la categoría programática mediante la utilización de indicadores apropiados.
- INICIATIVAS: en el caso de poseer iniciativas asociadas, listar el conjunto de iniciativas direccionadas hacia el logro de los objetivos estratégicos planteados en el FII. Se recomienda presentar la información ordenada por N° + TÍTULO.

F. PRODUCCIÓN DE BIENES Y/O SERVICIOS: Deberá indicarse la clase de bienes o servicios que se producen mediante la ejecución de la categoría programática.

Es útil agregar información si esta producción condiciona a otras categorías programáticas de la entidad, a fin de instaurar los procedimientos de coordinación adecuados entre las categorías programáticas involucradas, en la medida que ello sea necesario.

Los productos o servicios deben identificarse en unidad de medida, susceptibles de ser cuantificados para constituirse en objeto de análisis, no solo para el cálculo de insumos y gastos sino para realizar monitoreo de la producción durante la ejecución.

G. DESTINATARIO/POBLACIÓN BENEFICIARIA: Identificar destinatario o demanda en unidades de medida susceptibles de realizar seguimiento y evaluación física (población, instituciones, kilómetros, metros cuadrados, hectáreas, etc.) zona geográfica, estrato social, etc.

H. ELABORÓ: Datos referencia del agente que ha elaborado el formulario (generalmente son los responsable de la unidad ejecutora de la categoría programática presupuestaria). **CONTROLÓ:** Datos de referencia del responsable de la unidad ejecutora.

ELABORACIÓN ANTEPROYECTO PRESUPUESTO PARA RESULTADOS AÑO XXXX									
FORMULARIO IV DESCRIPCION DE CATEGORIA PROGRAMATICA									
A- CÓDIGO DE ENTIDAD: 1.35	NOMBRE DE JURISDICCIÓN/ENTIDAD: MINISTERIO DE EDUCACION								
B- CODIGO DE CATEGORIA: 353	DENOMINACIÓN DE CATEGORIA: Programa Infraestructura Escuelas								
C- FINALIDAD-FUNCIÓN-DETALLE: 3 - 4 - 5 - Administración de la Educación									
D- DESCRIPCIÓN: El Programa prevé el desarrollo y ejecución de obras tales como la construcción, ampliación y refacción de edificios escolares como así también el equipamiento mobiliario, en los términos de contratación establecidos por Resoluciones Ministeriales Nros. xx/xx.									
E- APOORTE A LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS: INICIATIVAS ASOCIADAS:									
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Código</th> <th>Denominación</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>xx</td> <td>Construcción de edificios escolares.</td> </tr> <tr> <td>xx</td> <td>xx</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Código	Denominación	xx	Construcción de edificios escolares.	xx	xx		
Código	Denominación								
xx	Construcción de edificios escolares.								
xx	xx								
F- PRODUCCIÓN DE BIENES Y/O SERVICIOS: Construcción, ampliación y refacción de los edificios escolares. Provisión de mobiliario escolar. Esta unidad desarrolla y ejecuta entre otros los siguientes programas: OBRAS MENORES: Este programa prevé la construcción, ampliación y refacción de los edificios escolares. OBRAS MAYORES: Este programa prevé la construcción, ampliación y refacción de los edificios escolares, incluyendo albergues para varones y mujeres ubicados en el mismo terreno del colegio proyectado.									
G- DESTINATARIOS/POBLACIÓN BENEFICIARIA: Comunidad Educativa que resulte destinataria de la construcción y/o refacción de edificios escolares, o de la provisión de mobiliario escolar.									
H- ELABORÓ:	FECHA:								
CONTROLÓ:	FECHA:								

CAPÍTULO VIII

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE EMPRESAS PÚBLICAS, FONDOS FIDUCIARIOS Y ENTES PÚBLICOS

1. Introducción

Las empresas públicas, los fondos fiduciarios y otros entes públicos, son creados fuera de la administración central, dotados de personalidades jurídicas propias y constituidas por órganos propios que expresan la voluntad del ente.

Roberto Dromi en su libro “Instituciones del Derecho Administrativo” sostiene que la descentralización “tiene lugar cuando el ordenamiento jurídico confiere atribuciones administrativas o competencias públicas en forma regular y permanente a entidades dotadas de personalidad jurídica, que actúan en nombre y por cuenta propios, bajo el control del Poder Ejecutivo” (Dromi, 1973).

2. Características de las empresas públicas, fondos fiduciarios y entes públicos

Poseen características básicas comunes (Gordillo, 1974):

Tienen Personalidad Jurídica propia: lo que implica que cada ente puede actuar por sí mismo, en nombre propio, estando en juicio como actor o demandado, celebrando contratos en su nombre, etc.

Cuentan con asignación legal de recursos, esto significa que tienen por ley la percepción de algún impuesto o tasa, o reciben sus fondos regularmente del presupuesto general, o bien los han recibido en el momento de su creación aunque después se manejen exclusivamente con los ingresos obtenidos de su actividad.

Su patrimonio es estatal por lo que el Estado central puede eventualmente suprimir el ente y establecer el destino de sus fondos como desee, disponiendo de ellos como propios.

Tienen facultad de administrarse a sí mismos, es decir, poseen competencia para resolver los problemas propios, sin recurrir a la administración central más que en los casos expresamente previstos. Esta característica se complementa con la primera de las nombradas, toda vez que no se concebiría el otorgamiento de personalidad jurídica a una entidad sin capacidad de autoadministración, es lo

que se conoce como “autarquía” administrativa, vale decir, la capacidad para administrarse a sí mismos.

Son creados por el Estado, mediante el dictado de una ley de creación y se encuentran sometidos a su control. El ámbito y la extensión del control es variable pero pueden señalarse algunos trazos comunes: control del presupuesto (autorización legislativa) y de la inversión. En sus relaciones con la administración central y otros entes estatales se rigen invariablemente por el derecho público; en sus relaciones con los particulares pueden regirse parcialmente por el derecho privado en el caso de realizar ciertas actividades comerciales o industriales.

2.1 Empresas del Estado

En nuestro país una “Empresa del Estado” se rige por la Ley N° 13.653 de Régimen legal de funcionamiento de empresas del Estado, sus modificatorias N° 14.380 y N° 15.023 y Decreto Reglamentario 5.883/1955

Las empresas del Estado se caracterizan por tener doble régimen ya que están sometidas al derecho privado, en todo lo que se refiere a sus actividades específicas y al derecho público, en todo lo que atañe a sus relaciones con la administración o al servicio público que se hallare a su cargo aunque en general, el derecho público tiene predominancia sobre el derecho privado.

El Artículo 1 de la N° 13.653 especifica que las actividades de carácter industrial, comercial o de explotación de servicios públicos de igual naturaleza, que el Estado, por razones de interés público, considere necesario desarrollar, podrán llevarse a cabo por medio de entidades que se denominarán genéricamente “Empresas del Estado”.

Funcionan bajo la dependencia del Poder Ejecutivo, y son supervisadas directamente por el ministerio o secretaría de Estado jurisdiccional que corresponda, a los efectos de la orientación de sus actividades.

2.2 Sociedades del Estado

Son las sociedades constituidas bajo las formas del derecho privado (usualmente como sociedades anónimas), cuyas acciones pertenecen al Estado ó, el mismo detenta la mayoría accionaria.

Se encuentran regidas por la Ley N° 20.705 “Normas y funciones de la sociedades del Estado”. En su mayor parte se encuentran sometidas al derecho privado, pero siempre resta algún margen de aplicación del derecho público.

El capital de una Sociedad del Estado tiene que estar completamente en manos de instituciones o de otras empresas estatales, no pudiendo participar en ella ningún representante del sector privado.

El Artículo 1° de la Ley N° 20.705 define como sociedades del Estado a aquellas que, “con exclusión de toda participación de capitales privados, constituyan el Estado Nacional, los Estados provinciales, los municipios, los organismos estatales legalmente autorizados al efecto o las sociedades que se constituyan en orden a lo

establecido por la presente Ley, para desarrollar actividades de carácter industrial y comercial o explotar servicios públicos”.

La principal diferencia entre las Empresas del Estado y las Sociedades del Estado es que las segundas adoptan una forma similar a la de las empresas privadas, mientras que las primeras tienen una forma típicamente estatal. Por este motivo el control del Estado sobre una Sociedad del Estado se realiza internamente a través de la asamblea de accionistas que estará integrada por los funcionarios de la administración central.

El nombramiento de los directores de la sociedad lo hará la propia “asamblea de accionistas” de la sociedad, desde adentro, en un acto de derecho privado. En cambio, en la Empresa del Estado el control del Estado sobre ella se realiza externamente, desde afuera de la empresa, a través de actos estatales típicos.

2.3 Sociedades de economía mixta

Estas se rigen por la Ley N° 12.962; la principal diferencia entre esta y otras sociedades en que puede encontrarse simple coparticipación accionaria de capitales del Estado y privados, es que en las primeras la participación estatal es estatutaria y permanente, mientras que en las últimas es accidental e informal; en las primeras, el acta de constitución o la Ley o el decreto de creación determinan imperativamente el modo y/o el porcentaje de la participación del Estado en la sociedad y éste no puede cambiarse sin modificar dicho acto en forma expresa; en las segundas, en cambio, el Estado participa a través de la adquisición de acciones, sin ningún compromiso de seguir integrando en el futuro la sociedad y puede entonces venderlas en cualquier momento sin afectar la sociedad. Además, en la Ley 12.962 el Estado tiene ciertas atribuciones especiales como socio, al par que en una simple adquisición de acciones de cualquier sociedad anónima, el Estado sería un socio más (A. Gordillo, 1966 y Mairal, Héctor A., LL, 1981-A, 790).

En la Ley 24.156, Capítulo III, se establece el régimen presupuestario de empresas públicas, fondos fiduciarios y entes públicos no comprendidos en administración nacional

En la normativa de la Provincia de Córdoba, **Ley N° 9.086**, las empresas, agencias y entes estatales se encuentran previstos en el Artículo 5, el cual determina la estructura del Sector Público Provincial no Financiero. Éstas se encuentran por fuera de lo que se denomina “Administración General”.

Esta característica de “no pertenecer” o no encontrarse incluidas en la Administración General, no implica gozar de un ámbito de actuación de libertad absoluta en cuanto a las pautas presupuestarias. Tal como lo prevé la normativa de referencia, las Empresas y Agencias envían su respectiva información de modo de consolidar un total de gastos, recursos e inversión.

A continuación, se presenta un cuadro comparativo entre la normativa aplicable a nivel nacional y a nivel provincial:

	<i>Ley Nro. 24.156 Nacional</i>	<i>Ley Nro. 9.086 Provincia de Córdoba</i>
Aprobación y Contenido	ARTÍCULO 46.- Los directorios o máxima autoridad ejecutiva de las empresas públicas, Fondos Fiduciarios y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional, aprobarán el proyecto de presupuesto anual de su gestión y lo remitirán a la Oficina Nacional de Presupuesto, antes del 30 de septiembre del año anterior al que registrá.	ARTÍCULO 40.- Los directorios o máxima autoridad ejecutiva de las empresas y otros entes públicos, aprobarán el proyecto de presupuesto anual de su gestión y lo remitirán a la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas, en la fecha que estipule la reglamentación.
Formulación del Proyecto de Presupuesto	ARTÍCULO 47.- Los proyectos de presupuesto de financiamiento y de gastos deben estar formulados utilizando el momento del devengado de las transacciones como base contable.	ARTÍCULO 41.- Los proyectos de presupuesto de recursos se podrán formular siguiendo el criterio del devengado, siempre que la naturaleza jurídica de cada entidad así lo permita. Los proyectos de presupuesto de gastos deben estar formulados utilizando el momento del devengado de las transacciones como base contable. Análisis de los Proyectos de Presu-
proyecto de las Empresas y otros Entes	ARTÍCULO 48.- La Oficina Nacional de Presupuesto analizará los proyectos de presupuesto de las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional y preparará un informe destacando si los mismos se encuadran en el marco de las políticas, planes y estrategias fijados para este tipo de instituciones, aconsejando los ajustes a practicar en el proyecto de presupuesto si, a su juicio, la aprobación del mismo sin modificaciones puede causar un perjuicio patrimonial al Estado o atentar contra los resultados de las políticas y planes vigentes.	ARTÍCULO 42. EL Ministerio de Producción y Finanzas analizará los proyectos de presupuesto de las empresas y otros entes y preparará un informe destacando si los mismos encuadran en el marco de las políticas, planes y estrategias fijados para este tipo de instituciones, aconsejando los ajustes a practicar en el proyecto de presupuesto si, a su juicio, la aprobación del mismo sin modificaciones puede causar un perjuicio patrimonial al Estado o atentar contra los resultados de las políticas y planes vigentes.
Aprobación de los Proyectos de Presupuestos por el Poder Ejecutivo	ARTÍCULO 49.- Los proyectos de presupuesto, acompañados del informe mencionado en el Artículo anterior, serán sometidos a la aprobación del Poder Ejecutivo Nacional de acuerdo con las modalidades y los plazos que establezca la reglamentación. El Poder Ejecutivo Nacional aprobará, en su caso con los ajustes que considere convenientes, antes del 31 de diciembre de cada año, los presupuestos de las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional, elevados en el plazo previsto en el Artículo 46 de la presente Ley, pudiendo delegar esta atribución en el ministro de Economía y Obras y Servicios Públicos. Si las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional no presentaren sus proyectos de presupuesto en el plazo previsto, la Oficina Nacional de Presupuesto elaborará de oficio los respectivos presupuestos y los someterá a consideración del Poder Ejecutivo Nacional.	ARTÍCULO 43.- Los proyectos de presupuesto, acompañados del informe mencionado en el Artículo anterior, serán sometidos a la aprobación del Poder Ejecutivo, de acuerdo con las modalidades y los plazos que establezca la reglamentación. El Poder Ejecutivo aprobará, en el marco de los artículos 69 y 70 de la Constitución Provincial, en su caso con los ajustes que considere convenientes, los presupuestos de las empresas. Si las empresas y otros entes públicos no presentaren sus proyectos de presupuesto en el plazo previsto, el Poder Ejecutivo, por medio del órgano rector del subsistema, elaborará de oficio los respectivos presupuestos, antes de la remisión del anteproyecto de Ley a la Legislatura. Reglamentación: Facultase al Ministro de Finanzas a determinar los cronogramas del proceso de elaboración de los presupuestos de las Empresas y otros Entes, a los efectos de garantizar la presentación en término por parte del Poder Ejecutivo del Presupuesto General a la Legislatura.

	<i>Ley Nro. 24.156 Nacional</i>	<i>Ley Nro. 9.086 Provincia de Córdoba</i>
Elevación a la Legislatura		ARTÍCULO 44. EL Poder Ejecutivo elevará a la Legislatura -conjuntamente con el proyecto de presupuesto general de la administración general- los presupuestos de las empresas y otros entes públicos, con los contenidos básicos que señala el Artículo 40.
Representantes Estatales	ARTÍCULO 50.- Los representantes estatales que integran los órganos de las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional, estatutariamente facultados para aprobar los respectivos presupuestos, deberán proponer y votar el presupuesto aprobado por el Poder Ejecutivo Nacional.	ARTÍCULO 45.- Los representantes estatales que integran los órganos de las empresas y otros entes públicos, estatutariamente facultados para aprobar los respectivos presupuestos, deberán proponer y votar el presupuesto aprobado por la Legislatura.
Publicidad	ARTÍCULO 51.- El Poder Ejecutivo Nacional hará publicar en el Boletín Oficial una síntesis de los presupuestos de las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional, con los contenidos básicos que señala el Artículo 46.	ARTÍCULO 46.- EL Poder Ejecutivo hará publicar en el Boletín Oficial y en la página web oficial de la Provincia junto con el Presupuesto de la Administración General.
Modificaciones Presupuestarias.	ARTÍCULO 52.- Las modificaciones a realizar a los presupuestos de las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional durante su ejecución y que impliquen la disminución de los resultados operativo o económico previstos, alteración sustancial de la inversión programada, o el incremento del endeudamiento autorizado, deben ser aprobadas por el Poder Ejecutivo nacional, previa opinión de la Oficina Nacional de Presupuesto. En el marco de esta norma y con opinión favorable de dicha oficina, las empresas y sociedades establecerán su propio sistema de modificaciones presupuestarias.	ARTÍCULO 47.- Las modificaciones a realizar a los presupuestos de las empresas y otros entes públicos durante su ejecución y que impliquen el deterioro de los resultados operativo o económico previstos, alteración sustancial de la inversión programada, o el incremento del endeudamiento autorizado, deberán ser aprobadas por la Legislatura, previa opinión de la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas. En el marco del párrafo y con opinión favorable de la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas, las empresas y otros entes públicos establecerán su propio sistema de modificaciones presupuestarias, con iguales restricciones que las dispuestas para el Poder Ejecutivo.
Cierre de Cuentas	ARTÍCULO 53.- Al cierre de cada ejercicio financiero las Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional procederán al cierre de cuentas de su presupuesto de financiamiento y de gastos.	ARTÍCULO 48.- Al finalizar cada ejercicio financiero, las empresas y sociedades procederán al cierre de cuentas de su presupuesto de financiamiento y de gastos e informaran al Poder Ejecutivo. Reglamentación: Para el cumplimiento de lo dispuesto, las empresas y sociedades procederán en los términos y condiciones compatibles con las disposiciones de los artículos 88 al 92 de la Ley 9.086.
Prohibición	ARTÍCULO 54.- Se prohíbe a las entidades del sector público nacional realizar aportes o transferencias a Empresas Públicas y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional cuyo presupuesto no esté, aprobado en los términos de esta Ley, requisito que también será imprescindible para realizar operaciones de crédito público.	ARTÍCULO 49.- Se prohíbe a las entidades del sector público realizar aportes o transferencias a empresas y otros entes públicos cuyo presupuesto no esté aprobado en los términos de esta Ley, requisito que también será imprescindible para realizar operaciones de crédito público.

3. Presupuesto de fondos fiduciarios y entes públicos. Formulación y aprobación

3.1 Fideicomisos – Concepto ³¹

El término fideicomiso deriva del latín *fideicommissum*, en donde *fides* significa fe, y *commissus*, confiado. A su vez, fiduciario proviene del latín *fiducia*, que quiere decir confianza.

Los antecedentes de esta figura se remontan a la fiducia romana, que era un negocio mediante el cual una persona transfería a otra determinados bienes, confiando en que este último los administrara bien y fielmente para cumplir una finalidad determinada.

El sustento fundamental era la confianza que el transmitente del bien depositaba en el receptor del mismo. La característica distintiva tenía que ver con el patrimonio fideicomitado, el cual se encontraba separado tanto del dueño del bien, como de quien fuera designado para su administración, por lo que se trata de un patrimonio autónomo afectado únicamente al destino determinado en el contrato.

Implica la transferencia de un dominio a una tercera persona solo a título de confianza (fiducia) porque se entiende que esta persona cumplirá el encargo encomendado por quien le transmite la propiedad.

3.2 Antecedentes Normativos

En la Argentina, el uso de este instrumento se contempló en el Código Civil desde el año 1871.

La Ley 24.441 Financiamiento de la Vivienda y la Construcción sancionada en 1994, dio el marco normativo para los contratos de fideicomiso, desarrollando el concepto fiduciario que enunciaba el Artículo 2.662 del mencionado Código. La Ley fue promovida por el Banco Hipotecario Nacional con el objetivo de facilitar el financiamiento para la construcción de nuevas viviendas.

El Artículo 1º establece que: "habrá fideicomiso, cuando una persona (Fiduciante), transmita o se obligue a transmitir la propiedad fiduciaria de bienes determinados o determinables a otra (Fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario) y transmitirlo al cumplimiento de un plazo al fideicomisario (que puede ser el fiduciante o el beneficiario).

³¹ Séptimas jornadas actuariales, año 2006, Los fideicomisos y su contribución a la transparencia en la gestión de los recursos públicos Fantoni, Mariano; Dellasanta, Alicia.
<http://www.econ.uba.ar/www/institutos/cma/publicaciones/Libros/32%20VII%20Jornadas%20actuariales%202006.pdf>

3.3 Clases de Fideicomisos:

- 1- Fideicomiso de Garantía.
- 2- Fideicomiso de Administración.
- 3- Fideicomiso de Inversión.
- 4- Fideicomiso Inmobiliario.
- 5- Fideicomiso Testamentario.
- 6- Fideicomiso Público.
- 7- Fideicomiso TraslATIVO de propiedad.
- 8- Fideicomiso transmisión de dominio al beneficiario.

Fideicomisos Públicos

Los fideicomisos pueden ser públicos o privados. El carácter público que se le asigna tiene que ver con el grado de participación del Estado.

Es importante destacar que la figura del fideicomiso público no se encuentra tipificada en la legislación actual. Ni siquiera existe una definición jurídica relacionada a la misma, ni una diferenciación con la figura del fideicomiso privado. No obstante, por analogía se aplica la Ley 24.441 Financiamiento de la Vivienda y la Construcción.

Kiper y Lisoprawski definen al Fideicomiso Público como un “Contrato por medio del cual la administración, por intermedio de alguna de sus dependencias facultadas y en su carácter de fiduciante o fideicomitente, transmite la propiedad de bienes del dominio público o privado del Estado, o afecta fondos públicos, a un fiduciario (por lo general instituciones nacionales o provinciales de crédito), para realizar un fin lícito, de interés público” (Kiper y Lisoprawski, 2003).

Características particulares de los fideicomisos públicos

- Dictado de la norma que aprueba su constitución.
- Entidad pública o privada, que oficie de fiduciario.
- Finalidad de interés público.
- Existencia de una comisión o consejo técnico o de administración.
- Designación, en términos generales, al Estado como Fideicomisario.

Evolución normativa a nivel nacional

El primer paso se dio con la sanción de la Ley Nro. 25.152 (de Solvencia Fiscal) en el año 1999, la cual estableció la inclusión en el Presupuesto Anual de la Nación, de los flujos financieros que se originen por la constitución y uso de los fondos fiduciarios (Artículo 2). Esto obligó a la Secretaría de Hacienda a elevar anualmente al Congreso el detalle de los fondos existentes, junto con sus objetivos de política y la totalidad de los recursos previstos.

Mediante la sanción de la Ley 25.401 (Presupuesto del Año 2001) se logró un nuevo avance, ya que se obligó a los agentes fiduciarios de los fondos integra-

dos total o parcialmente por bienes y/o fondos del Estado nacional, a suministrar a la Secretaría de Hacienda la información que esta requiera, en especial aquella relacionada con los Estados presupuestarios, contables y financieros de los fondos involucrados, conforme a los lineamientos que a tal efecto determine dicha secretaria (Artículo 34).

A través de la Ley 25.565 (Presupuesto del Año 2002) se introdujeron nuevas exigencias, a saber:

Se estableció que toda creación de fondo fiduciario integrado total o parcialmente con bienes y fondos del Estado Nacional requiere del dictado de una Ley (Artículo 48). Se exceptuó del cumplimiento de esta disposición al Banco Nación y al BICE, en lo que respecta a aquellos fideicomisos cuyo destino sea el otorgamiento de asistencia crediticia dentro de los límites de sus objetos sociales.

Se aprobaron por primera vez los flujos y usos de cada fideicomiso para el ejercicio correspondiente (Artículo 49).

Se definió una metodología a seguir para realizar modificaciones presupuestarias, reservando al Ministerio de Economía aquellas que impliquen alteración con signo negativo del resultado económico o financiero, o el incremento del endeudamiento autorizado. A su vez se estableció la obligatoriedad de informar al final del ejercicio financiero a la Contaduría General de la Nación el cierre de sus presupuestos, acompañando un informe de gestión sobre los resultados obtenidos (Artículo 50).

Se determinó que los fondos no podrán tener personal a su cargo (tanto permanente como temporario); los mismos deberán integrar las plantas de personal de las jurisdicciones de las cuales dependen. Dichos gastos en personal podrán ser financiados a través de transferencias a las jurisdicciones y/o entidades. La facultad de realizar las modificaciones necesarias en las plantas de personal recayó sobre el Jefe de Gabinete (Artículo 51).

Se obligó a los fideicomisos a cumplir con las disposiciones contenidas en la Ley de Administración Financiera, por lo que pasaron a formar parte del denominado Sector Público Nacional, modificándose el Artículo 8 de la Ley 24.156 (Artículo 70). Esto obligó a la Sindicatura General de la Nación a reformular su estructura y crear una Coordinación de Fondos Fiduciarios, la cual tiene a su cargo el control sobre los mismos (Resol. SIGEN; N° 29/02).

La Ley 25.917 (de Responsabilidad Fiscal) extendió la obligación de incluir en las Leyes de Presupuesto Anual, la previsión de todos los recursos, de carácter ordinario y extraordinario, afectados o no, de los fondos fiduciarios. El plazo máximo otorgado fue de dos (2) ejercicios fiscales, contados desde la sanción de la Ley. A su vez estableció un instructivo para la elaboración de los presupuestos de los fondos, y otro para la confección de la ejecución económico financiera.

Normas Aplicables

- Ley N° 2662 y ss. del Código Civil Argentino.
- Ley N° 24.441 "Financiamiento de la vivienda y la construcción".
- Ley de Solvencia Fiscal N° 25.152

- Decreto P.E.N. N° 780/95
- Decreto P.E.N. N° 2209/02
- Resoluciones de la Comisión Nacional de Valores N° 271/95 y ss.
- Comunicaciones "A" 3054 y 4838 del BCRA.

Otros conceptos sobre Fideicomisos

- Reemplazan a los créditos bancarios.
- Se usan como garantías y hasta para transferir patrimonios.
- Es otra forma de invertir.
- Han adquirido un desarrollo y una trascendencia poco frecuentes sin soledad en nuestra cultura jurídica.
- Resulta difícil precisar sus alcances y aspectos.
- Es una modalidad sustancial, uno de los mecanismos de financiación para las Pymes.

Algunas De Las Críticas Más Comunes (Bacci, 2013).

- No están bajo las disposiciones de la Ley de administración financiera.
- Carecen de regulación jurídica.
- Se crean a espaldas del poder legislativo.
- No están alcanzados por las normas de control presupuestario.
- Su contabilidad no es transparente.
- Es un atajo para nombrar personal fuera del sistema público.
- No se rinde cuentas de su movimiento.
- Eluden el control propio de los organismos públicos.
- La existencia de los fondos fiduciarios y organismos que no consolidan o se encuentran fuera del presupuesto, limitan y reducen el nivel de integralidad del mismo.

4. Presupuesto consolidado del Sector Público

4.1 Presupuesto Consolidado Del Sector Público Nacional

El Artículo 55 de la Ley N° 24.156 establece que la Oficina Nacional de Presupuesto deberá preparar anualmente el presupuesto consolidado del sector público, para su presentación al Poder Ejecutivo Nacional antes del 31 de marzo del año de su vigencia para su aprobación. Dicho Poder tiene que remitirlo posteriormente, al Congreso Nacional para su conocimiento.

Dicho Presupuesto contendrá como mínimo la siguiente información (MECON, 2011):

- a) Una síntesis del Presupuesto de la Administración Nacional;
- b) Los aspectos básicos de los presupuestos de cada una de las empresas y sociedades del Estado;

- c) La consolidación de los recursos y gastos públicos y su presentación en agregados institucionales útiles para el análisis económico;
- d) Una referencia a los principales proyectos de inversión en ejecución por el Sector Público Nacional;
- e) Información de la producción de bienes y servicios y de los recursos humanos que se estiman utilizar, así como la relación de ambos con los recursos financieros;
- f) Un análisis de los efectos económicos de los recursos y gastos consolidados sobre el resto de la economía.

SECTOR PÚBLICO NACIONAL
CUENTA AHORRO - INVERSIÓN - FINANCIAMIENTO En millones de pesos

CONCEPTO	2014				TOTAL
	ADMINIST. NACIONAL	EMPRESAS Y OTROS ENTES PÚBLICOS			
		EMPR. PÚBL. NAC.	FONDOS FIDUCIARIOS	OTROS ENTES	
I) INGRESOS CORRIENTES	858.837,70	494,9	15.337,10	56.206,70	930.876,40
- INGRESOS TRIBUTARIOS	505.336,20	213,9	13.018,10	15.825,40	534.393,60
- APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	250.065,40	0	0	36.774,20	286.839,60
- INGRESOS NO TRIBUTARIOS	14.903,70	0	817,8	3.167,50	18.889,00
- VENTAS DE BS.Y SERV.DE LAS ADM.PÚBL.	3.529,40	0	0	3,3	3.532,70
- RENTAS DE LA PROPIEDAD	84.485,50	206,7	1.501,20	148,2	86.341,60
- TRANSFERENCIAS CORRIENTES	517,5	30	0	2,8	550,3
- OTROS INGRESOS CORRIENTES	0	44,3	0	285,3	329,6
- SUPERÁVIT OPERAT. EMPRESAS PÚBL. Y OTROS	0	0	0	0	0
II) GASTOS CORRIENTES	695.452,90	31.898,50	26.789,10	66.746,80	820.887,30
- GASTOS DE CONSUMO	130.453,00	0	161,9	29.771,20	160.386,10
• Remuneraciones	94.915,40	0	0	24.870,10	119.785,50
• Bienes y Servicios	35.537,60	0	161,9	4.901,10	40.600,60
- INTERESES Y OTRAS RENTAS DE LA PROPIEDAD	77.259,90	399,3	2.652,50	10,8	80.322,50
- PRESTACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL	329.235,70	0	0	0	329.235,70
- IMPUESTOS DIRECTOS	45,6	1.644,30	48	0	1.737,90
- OTRAS PÉRDIDAS	0	21.645,30	37,3	0	21.682,60
- TRANSFERENCIAS CORRIENTES	158.458,70	0	23.889,40	36.964,80	219.312,90
- DÉFICIT OPERAT. EMPRESAS PÚBL. Y OTROS	0	8.209,60	0	0	8.209,60
III) RESULTADO ECON.:AHORRO/DESAHORRO (I-II)	163.384,80	-31.403,60	-11.452,00	-10.540,10	109.989,10
IV) RECURSOS DE CAPITAL	233,9	0	54	0	287,9
- RECURSOS PROPIOS DE CAPITAL	33,4	0	0	0	33,4
- TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	76,6	0	54	0	130,6
- DISMINUC. DE LA INVERSIÓN FINANCIERA	123,9	0	0	0	123,9
V) GASTOS DE CAPITAL	76.098,00	25.623,10	4.016,20	999,6	106.736,90
- INVERSIÓN REAL DIRECTA	27.005,40	25.623,10	1,9	999,6	53.630,00
- TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	43.132,30	0	4.014,30	0	47.146,60
- INVERSIÓN FINANCIERA	5.960,30	0	0	0	5.960,30
VI) TOTAL RECURSOS (I+IV)	859.071,60	494,9	15.391,10	56.206,70	931.164,30
VII) TOTAL GASTOS (II+V)	771.550,90	57.521,60	30.805,30	67.746,40	927.624,20
VIII) TOTAL GASTOS PRIMARIOS	694.303,30	57.122,30	28.152,80	67.735,60	847.314,00
IX) RESULT. FINANC. ANTES DE FIGURAT. (VI-VII)	87.520,70	-57.026,70	-15.414,20	-11.539,70	3.540,10
X) CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	158.186,80	57.109,00	17.943,10	13.325,60	246.564,50
XI) GASTOS FIGURATIVOS	244.877,60	0	1.686,90	0	246.564,50
XII) RESULTADO FINANCIERO (VIII+IX-X)	829,9	82,3	842	1.785,90	3.540,10
XIII) RESULTADO PRIMARIO	78.077,50	481,6	3.494,50	1.796,70	83.850,30
XIV) FUENTES FINANCIERAS	380.980,90	4.217,00	27.410,60	282,2	412.890,70
- DISMINUC. DE LA INVERSIÓN FINANCIERA	16.714,80	1.491,30	16.180,90	165,9	34.552,90
- ENDEUDAM.PÚBL. E INCREM.OTROS PASIVOS	360.735,10	2.724,10	11.051,40	116,3	374.626,90
- AUMENTO DEL PATRIMONIO	0	1,6	178,3	0	179,9
- CONTRIB.FIGURATIVAS P/APLIC.FINANCIERAS	3.531,00	0	0	0	3.531,00
XV) APLICACIONES FINANCIERAS	381.810,80	4.299,30	28.252,60	2.068,10	416.430,80
- INVERSIÓN FINANCIERA	97.845,20	2.153,80	18.097,40	2.032,00	120.128,40
- AMORT.DEUDAS Y DISMIN.OTROS PASIVOS	280.434,60	2.145,50	10.076,90	36,1	292.693,10
- DISMINUCIÓN DEL PATRIMONIO	0	0	78,3	0	78,3
- GASTOS FIGURATIVOS P/APLIC.FINANCIERAS	3.531,00	0	0	0	3.531,00

FUENTE: Presupuesto Resumen 2014 - Extracto del Cuadro N° 25 Pag 122

4.2 Cuenta Ahorro, Inversión y Financiamiento: aspectos generales

Es un esquema que agrupa las cuentas públicas y tiene las siguientes características:

- 1- Relaciona la clasificación económica de recursos y erogaciones.
- 2- Se realiza en función de la clasificación institucional.
- 3- Muestra distintos resultados:
 - Resultado económico (ahorro o desahorro).
 - Resultado Financiero (antes de contribuciones y gastos figurativos).
 - Resultado Primario.
 - Resultado Financiero (luego de contribuciones y gastos figurativos).

Permite determinar las magnitudes de diferentes conceptos con contenido económico, tales como: recursos tributarios, recursos corrientes, gastos de consumo, gastos de transferencia, gastos corrientes, ahorro o desahorro corriente, gastos en inversión real, gastos de capital, recursos de capital, resultado financiero (déficit o superávit fiscal), fuentes financieras (por ejemplo uso del crédito) y aplicaciones financieras (por ejemplo amortización de la deuda).

La cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento presenta las transacciones y transferencias entre el sector público no financiero, con diferentes contenidos institucionales, y el resto de la economía y, por lo tanto, no incorpora a las instituciones financieras del gobierno (bancos oficiales), salvo en el caso de que éstas efectúen actividades cuasi fiscales. Se considera que los bancos no operan en la órbita fiscal, con la excepción mencionada, sino en el mercado financiero.

Es de tipo consolidada, o sea que no computa para la determinación del total de recursos y del total de gastos, aquellas transferencias (gastos figurativos) y financiamiento (contribuciones figurativas) intrasector público, de modo de evitar duplicaciones.

Esquema simplificado:

- I- Ingresos Corrientes
- II- Gastos Corrientes
- III- Resultado Económico (I-II)
- IV- Recursos de Capital
- V- Gastos de Capital
- VI- Ingresos Totales (I + IV)
- VII- Gastos Totales (II + V)
- VIII- Total Gastos Primarios
- IX- Resultado Financiero previo a figurativas (VI – VII)
- X- Contribuciones Figurativas
- XI- Gastos Figurativos
- XII- Resultado Primario (VI-VIII+X-XI)
- XII- Resultado Financiero (IX+X-XI)
- XIV- Fuentes Financieras
- XV- Aplicaciones Financieras

Resultado Corriente (Económico)

El contraponer los recursos corrientes con los gastos corrientes permite analizar si el Estado recauda ingresos suficientes para atender los gastos ordinarios.

Si se obtiene ahorro (recursos superiores a gastos) implica que se pueden destinar los mismos a otras acciones (ejemplo adquisición de bienes durables).

Si se obtiene desahorro (gastos superiores a los recursos) significa que el Estado, con su poder de imposición, no recauda lo suficiente para atender el nivel de gastos que tiene.

El resultado, sirve para tomar decisiones y plantear distintas vías de acción:

- Reducir el nivel de gasto corriente mediante la realización de economías, dejando de realizar diversas acciones.
- Incrementar el nivel de recursos corrientes vía nuevos impuestos.
- Obtener mecanismos adicionales de financiamiento. Ejemplo: Vender bienes del Estado o Endeudarse.

Resultado Financiero previo a Figurativas

Este resultado, que contrapone los totales de Recursos (corrientes y de capital) con el total de Erogaciones (corriente y de Capital), tiene importancia cuando se analiza por cada uno de los sectores que conforman la administración pública no financiera (administración central, organismos descentralizados e instituciones de seguridad social).

A partir del mismo se puede ver si por ejemplo un organismo descentralizado puede financiar su presupuesto con sus recursos propios o es deficitario, requiriendo aportes de la administración centralizada.

Es de destacar que los montos de los gastos y contribuciones figurativas (al ser cuentas que registran transacciones entre instituciones) son iguales al analizar el total de la Administración Pública no Financiera.

Resultado Primario

Resulta de Contraponer los recursos (corrientes y de capital) con los gastos primarios.

Gastos Primarios: Se entienden como tal la suma de los gastos corrientes y de capital, excluidos los pagos por intereses de la deuda pública.

Este análisis resulta importante para el Estado, ya que si no se realizara no se podría identificar si el resultado primario negativo se debe a las acciones propias del Estado o al pago de servicios de endeudamiento, asumidos en gestiones anteriores.

Resultado Financiero

También denominado “resultado sobre la línea” se puede definir:

Resultado Financiero Base Devengado: es la diferencia entre el total de los recursos corrientes y de capital percibidos y el total de gastos corrientes y de capital devengados.

Resultado Financiero Base Caja: es la diferencia entre el total de los recursos corrientes y de capital percibidos y el total de gastos corrientes y de capital pagados del ejercicio vigente y de ejercicios anteriores.

Relación Fuentes Financieras – Aplicaciones Financieras

Si bien no se expone como un resultado, la diferencia de las fuentes financieras (como orígenes de recursos entre los que se encuentran los endeudamientos) y las aplicaciones financieras (entre las que se encuentran la cancelación de servicios de endeudamientos asumidos en ejercicios anteriores), muestran el destino de los resultados positivos, o la forma de financiar los resultados negativos que expone el resultado financiero.

La diferencia entre estos conceptos es siempre igual al resultado financiero (con signo contrario) por cuanto ya sea para presupuestar o en la cuenta inversión a presentar en cada ejercicio se identifican los orígenes y la aplicación de los fondos públicos, donde: Recursos Corrientes + Recursos de Capital + Fuentes Financieras = Gastos Corrientes + Gastos de Capital + Aplicaciones Financieras.

Beneficios

La cuenta ahorro-inversión permitirá determinar implicancias económicas del presupuesto del sector público y su ejecución, tales como: consumo público, inversión pública, presión tributaria, pagos de transferencias, presión tributaria neta de transferencias, participación del sector público en la demanda agregada, valor agregado público, déficit o superávit fiscal, financiamiento con ahorro interno y externo de ese déficit o utilización del superávit público.

Los resultados que surgen de la cuenta (ahorro, resultado financiero) permiten disponer de indicadores resumen de la política fiscal. El más relevante de esos indicadores es el resultado financiero, o sea el superávit o déficit fiscal o público, también designado este último, necesidad de financiamiento. Para su determinación se divide a los recursos y gastos públicos según se los ubique por “encima o por debajo de la línea” (del resultado). Por encima de la línea se colocan los recursos y gastos corrientes y de capital, que corresponden estrictamente al campo de la política fiscal; por debajo de la línea se ubican las fuentes y aplicaciones financieras, que relacionan lo fiscal con lo monetario y financiero, y determinan la evolución de la deuda pública, su nivel y composición.

La cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento se vincula con el equilibrio macroeconómico. En una economía cerrada y sin sector público la condición de equilibrio se verifica cuando el ahorro es igual a la inversión. Si a esa economía se le agrega el sector público, la condición de equilibrio incluirá el ahorro privado y público y la inversión pública y privada, que deberán ser iguales. Por ejemplo si el ahorro público no alcanza a cubrir la inversión pública será necesario destinar ahorro privado a financiar el presupuesto. Si se considera una economía abierta se incorpora el ahorro externo, que no es otra cosa que el déficit de la cuenta co-

riente de la balanza de pagos. Un desequilibrio entre el ahorro (privado y público) y la inversión (privada y pública), que conducirá a un déficit de esa cuenta corriente, requerirá un financiamiento mediante el ahorro externo. En síntesis la inversión (privada y pública) se financia con ahorro (privado y público) y ahorro externo.

Finalidad

La cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento tiene por propósito ordenar las cuentas públicas de modo de permitir su análisis económico. Surge de relacionar la clasificación económica de los recursos públicos con la clasificación económica de los gastos públicos, permitiendo determinar diferentes resultados.

CAPÍTULO IX

EL PRESUPUESTO PLURIANUAL

*“La exploración del futuro nos ayuda a
decidir hoy más eficazmente,
a ver el futuro con ojos de futuro”*

Carlos Matus, en su libro *Adiós, Señor presidente*.

1. Introducción

La extensión del horizonte presupuestario hace más evidente la necesidad de avanzar en la ampliación del horizonte para el planeamiento del accionar del Estado. Cada vez es más notorio el peso creciente de los gastos sociales, cuyos programas muchas veces se cumplen o maduran en el mediano plazo, siendo insuficiente el período anual para saber si se están obteniendo los resultados esperados.

Es por ello que la principal característica del Presupuesto Plurianual es la perspectiva de mediano plazo. Como se observa en varios países, los motivos de creación del PP fueron diversos, sin embargo el factor común se halla en la percepción de que el período anual resulta insuficiente para una adecuada administración de los asuntos vinculados con las finanzas del Estado, en un contexto mundial interconectado.

2. ¿Qué es el Presupuesto Plurianual?

El Presupuesto Plurianual es un instrumento que contiene la distribución del gasto que se estima realizar y los recursos que se prevén recaudar, hasta un cierto nivel de detalle. Por lo general el plazo de los presupuestos plurianual oscila de tres a cinco años, considerando este tiempo como un mediano plazo donde se pueden construir instrumentos que armonicen las políticas (Martirene 2007: 9).

3. Funciones del Presupuesto Plurianual

Tal como lo define el autor, Martirene, a través de una serie de publicaciones de Naciones Unidas (Martirene, 2007) el presupuesto plurianual cumple ciertas funciones básicas que son preventiva, asignativa, limitativa y correctiva.

a) *Función preventiva*: Tomar recaudos preventivos es una buena manera de resolver de manera más adecuada y eficiente problemas habituales como falta de financiamiento, excesos de gastos, conflicto de objetivos, entre otros. La lectura de proyecciones permite identificar problemas y tomar las decisiones y recaudos necesarios para evitar perjuicios no deseados al Estado.

Esta función del PP es utilizada, principalmente, en los niveles de gobierno orientados a cuestiones globales y de impacto en general.

b) *Función asignativa*: Disponer de un horizonte temporal más largo permite una programación más adecuada, determinando las prioridades gubernamentales, asignando nuevos programas o proyectos y fortaleciendo los existentes. De esta forma se puede orientar de manera paulatina la estructura de gastos hacia los objetivos, disminuyendo la rigidez del presupuesto anual.

La asignación de fondos para nuevos programas o proyectos existentes permite readecuar o prever el destino de los fondos que se pueden liberar en el futuro.

c) *Función limitativa*: Esta característica del presupuesto plurianual es relevante para la distribución del gasto, por entidades, programas, fuentes de financiamiento, etc., donde permite denegar iniciativas que vulneren las previsiones. Esta característica es de utilidad para detectar donde se encuentran los desvíos de fondos, por ejemplo.

d) *Función correctiva*. Una vez elaborado el presupuesto plurianual es necesario efectuar el análisis de los desvíos producidos con relación a los datos de la realidad. Conocer el comportamiento de las variables, hará posible la realización de ajustes en los supuestos y criterios de proyección.

La importancia de la confección de presupuestos plurianuales radica entonces en que es un instrumento que en términos generales permite identificar problemas, definir prioridades, detectar posibles desvíos de los fondos públicos y realizar correcciones de forma tal que permita la consecución de los objetivos de la política.

4. Antecedentes Normativos

Los antecedentes normativos que abarcan cuestiones referentes al Presupuesto Plurianual son diversas, comenzando desde la Constitución Nacional hasta proyectos de implementación desde la ONP de MECON.

De manera resumida se detalla a continuación la normativa que justifica y da sustento al PP:

1- *La Constitución Nacional*. El Artículo 75, inciso 8 se refiere al Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional, que se efectuará en base al Programa General de Gobierno y Plan de Inversiones Públicas.

2- *Ley de Administración Financiera*. En su Artículo 15 de la Ley 24.156, introduce un horizonte de mediano plazo para el caso de créditos para

contratar obras o adquirir bienes y servicios, cuyo plazo de ejecución exceda el ejercicio financiero (contratos plurianuales), así como la programación de la ejecución física.

- 3- *Sistema Nacional de Inversiones Públicas* se crea a través de la Ley N° 24.354. En su Artículo 12 establece que el plan de inversiones públicas deberá ser formulado anualmente con proyección plurianual. Este Plan Plurianual de Inversión Pública Nacional será información complementaria de la Ley de Presupuesto de la Administración Nacional (así lo establece el Artículo 14 de la misma Ley).
- 4- *Circular N°3/1998 de la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP)*. Se dicta esta normativa con el fin de reglamentar un marco presupuestario de mediano plazo, ya que desde el año 1998 se introdujeron proyecciones referidas al esquema AIF del Sector Público Nacional y proyecciones macroeconómicas.

A partir de 1999 cada proyecto de Ley de presupuesto de la Administración Nacional incluye proyecciones plurianuales (excepto 2005) de tres años que son enviadas al Honorable Congreso de la Nación.

- 5- *Ley de Solvencia Fiscal – Ley N°25.152*. En su Artículo segundo, inciso e) y sexto establece la obligatoriedad por parte del Poder Ejecutivo Nacional de elaborar un presupuesto plurianual de al menos tres años que debe ser incorporado en el mensaje de remisión del Presupuesto General de la Administración Nacional.

Dicho presupuesto contendrá como mínimo:

- a) Proyecciones de recursos por rubros
 - b) Proyecciones de gastos por finalidades, funciones y por naturaleza económica
 - c) Programa de inversiones del período
 - d) Programa de operaciones de créditos provenientes de organismos multilaterales
 - e) Criterios generales de captación de otras fuentes de financiamiento
 - f) Acuerdos-programas celebrados y sus respectivos montos
 - g) Descripción de las políticas presupuestarias que sustentan las proyecciones y los resultados económicos y financieros previstos.
- 6- *Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal – Ley N°25.917*. Desde el Artículo quinto a séptimo se refiere, en particular, a los presupuestos plurianuales, estableciéndose en el Artículo sexto la obligación de los gobiernos provinciales de presentar a las respectivas legislaturas, antes del 30 de Noviembre de cada año, las proyecciones del presupuesto plurianual para el próximo trienio.

Dichos presupuestos plurianuales provinciales deben incorporar los mismos contenidos que la Administración Nacional (detallados en el punto 5), y agregar la proyección de la coparticipación de impuestos a Municipios.

La provincia de Córdoba adhirió al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y a su vez establece a través de sus Leyes provinciales³² la obligatoriedad de presentar las proyecciones plurianuales³³.

El PP de la provincia de Córdoba es incluido en el Mensaje de elevación del proyecto de presupuesto que se envía a la Legislatura y es publicado en su página web.

7- *Disposición N°664/07 de la Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda del entonces Ministerio de Economía y producción*, estableció las pautas básicas para el perfeccionamiento del presupuesto preliminar y del presupuesto plurianual.

Anualmente se dicta una resolución del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que establece el cronograma para la elaboración del proyecto de presupuesto de la Administración Nacional Anual y Plurianual correspondiente.

5. Metodología para elaborar el Presupuesto Plurianual

De acuerdo a lo establecido en los manuales del Ministerio de Economía de la Nación³⁴, para la formulación del presupuesto plurianual, se plantean cuestiones fundamentales que a continuación se detallan.

Horizonte de proyección. El horizonte de tres años se encuentra establecido legalmente, pero además es un tiempo que genera cierta confiabilidad a las proyecciones.

Nivel de desagregación. Permite reflejar las políticas presupuestarias y pone límite a la desagregación que no termina siendo relevante para el mediano plazo.

Mecanismo de elaboración. Se trata de recargar lo menos posible a los diferentes organismos, utilizando de manera óptima las herramientas informáticas.

La elaboración del presupuesto plurianual sigue la metodología del presupuesto anual con algunas adaptaciones. De esta forma se fijan los techos para cada año del trienio, en base a los cuales los organismos elaboran sus anteproyectos, de manera compatibilizada con el Presupuesto. De esta forma se confecciona el documento que contiene el PP y se envía al Congreso Nacional.

El PP está compuesto por un intervalo que tiene comienzo y fin. Dentro de este intervalo se da un proceso donde se plantean etapas de programación, aprobación, actualización, ejecución y evaluación. Si bien se trata de las etapas clásicas del ciclo presupuestario, en el caso del PP no se dan todas las transacciones y ope-

³² La Ley de Administración Financiera Provincial N°9.086, establece en sus artículos 19 y 26 que deberán presentarse las proyecciones de recursos y gastos plurianuales y el plan plurianual de inversión pública, respectivamente. Así también, en el Art.2 de la Ley provincial de Comportamiento Fiscal N°10.119 establece que se debe informar y publicar para un período tri anual, la proyección de presupuestos plurianuales.

³³ La Constitución de la Provincia de Córdoba, en su Art.70 establece que las proyecciones del presupuesto pueden realizarse por más de un ejercicio, sin exceder el término del mandato del titular del Poder Ejecutivo.

³⁴ El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina (2011). MECON, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Argentina:

raciones que se realizan normalmente durante el transcurso del ciclo convencional, sobre todo en lo que se refiere a la ejecución y el control.

El presupuesto plurianual a nivel nacional se encuentra reglamentado y con procedimientos establecidos,

Las principales etapas que conforman el proceso de formulación de presupuesto plurianual, en el ámbito del Poder Ejecutivo, son:

- I- Formulación de los lineamientos generales y estratégicos para la elaboración del Presupuesto Nacional para el próximo ejercicio y para el período plurianual.
- II- Capacitación de funcionarios y agentes participantes en el proceso de preparación y aprobación del Proyecto de Ley de Presupuesto y Presupuesto Plurianual.
- III- Formulación del Presupuesto preliminar de las jurisdicciones y entidades, en forma trianual y desagregando por año, como instrumento auxiliar para la preparación de los anteproyectos de las mismas y para la justificación de eventuales requerimientos de gastos que sobrepasen a los límites financieros establecidos por las autoridades presupuestarias.
- VI- Elaboración, aprobación y comunicación a las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional de los límites para gastar (techos), para el próximo ejercicio y para los daños subsiguientes.
- V- Formulación, por parte del titular de la jurisdicción, del anteproyecto de presupuesto de los organismos centralizados y descentralizados que le dependen, para el próximo ejercicio y para el trienio.
- VI- Preparación y remisión al Congreso por parte del Poder Ejecutivo del Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional, del Plan Nacional de Inversiones Públicas del trienio y del Presupuesto Plurianual de la Administración Nacional.

6. Beneficios del Presupuesto Plurianual

Superar las limitaciones que implican las proyecciones para un año calendario ya es un gran desafío. No obstante las proyecciones plurianuales reportan considerables beneficios que pueden clasificarse (Martirene, 2007), en beneficios Macro y beneficios Micro.

Los *beneficios Macro* son aquellos que impactan de manera global en la toma de decisiones. Dentro de los beneficios macro de los PP podemos detallar los siguientes:

A. Estimulan a las autoridades políticas a conocer, evaluar y corregir el comportamiento fiscal, más allá de la coyuntura. Elaborar el ordenamiento de las cuentas públicas a mediano plazo, precisa de un conocimiento integral de las tendencias actuales y posibles conflictos que se puedan generar.

Es por eso, que preparar un PP sirve para mostrar a las autoridades una especie de fotografía de los flujos presupuestarios, permitiendo divisar e identificar las tendencias con tiempo suficiente para tomar medidas preventivas en forma temprana.

B. Son útiles como freno a la toma de decisiones sobre gastos sin financiamiento o medidas que alteren negativamente el resultado fiscal.

Existen decisiones que requieren ser tomadas teniendo en cuenta un horizonte plurianual, tales como:

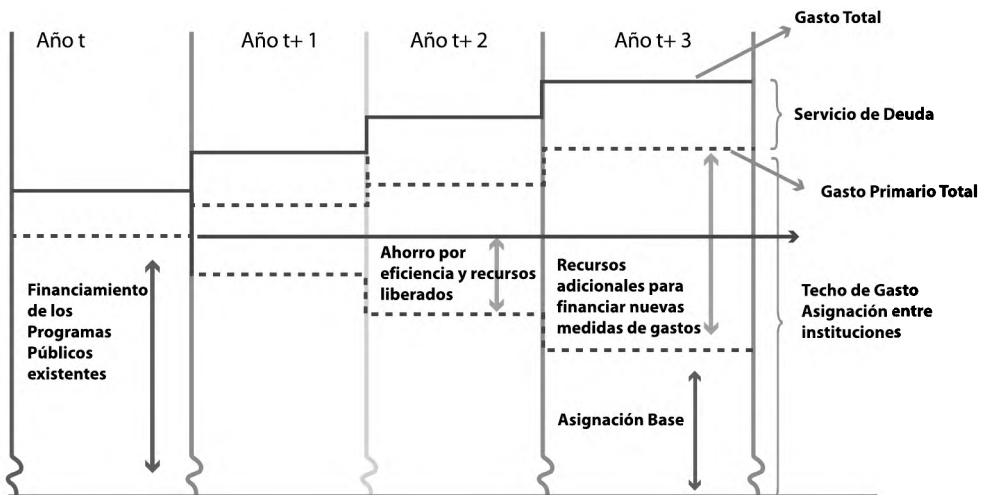
- Régimen de contrataciones, para verificar si se encuentra dentro de los gastos previstos.
- Cambios impositivos, en el sistema de liquidación de pensiones, participación del gasto como la educación, defensa y justicia. Estas modificaciones afectan los recursos y erogaciones del Estado, de manera que es necesario tener una proyección de ellos con los cambios.
- Reclamos salariales, previsionales.
- Cambios en los regímenes de seguridad y/o justicia. Requieren de nuevos equipos de trabajo, equipamiento, así como nuevos lugares físicos.

C. Disminuyen la rigidez de la estructura de gastos, permitiendo la reorientación de los saldos para finalizar con programas y proyectos.

El enfoque plurianual incrementa los márgenes de flexibilidad para la aplicación de los recursos públicos.

Como se puede observar en el siguiente esquema gráfico, en un período de tiempo es posible identificar ahorros por eficiencia o liberación de recursos por la finalización de programas, proyectos o actividades, que pueden ser destinados a nuevos planes; siempre respetando el techo presupuestario.

ESQUEMA PLURIANUAL DEL GASTO PÚBLICO



Fuente: Extraído de Martirene, 2007

D. Incrementan la capacidad de control global y particular del gasto.

El PP permite la implementación de metas cuantitativas y cualitativas para orientar la gestión de gastos e ingresos, identificando la causa de probables desvíos y tomar medidas correctivas.

E. Reducen la incertidumbre del sector privado sobre comportamiento futuro de las cuentas públicas.

Cuando hablamos del sector privado nos referimos principalmente a proveedores, contratistas, tenedores de bonos de deuda pública, inversores internos y externos.

Por ello, es importante que los agentes económicos tengan un buen concepto sobre la disciplina económica de las cuentas públicas, esto podría favorecer un buen clima de negocios.

Los *Beneficios Micro*, están vinculados específicamente con el trabajo de cada una de las entidades, por cuanto los PP:

A- Facilitan el seguimiento y cumplimiento de los programas y proyectos de maduración plurianual. Son los casos de obras públicas, compras de grandes equipos o bienes de capital con pago diferido, contratos de arrendamiento, entre otros.

B- Reducen la incertidumbre de los organismos ejecutores respecto de la asignación de mediano plazo.

C- Permiten orientar de manera adecuada los resultados del presupuesto. Normalmente, el cumplimiento de objetivos insume más de un año.

D- Incentivan la práctica de planeamiento estratégico de las instituciones. Favoreciendo el desarrollo de la capacidad para programar y desarrollar proyecciones.

7. Problemas que presenta el Presupuesto Plurianual y cómo superarlos

*“El hombre no es proclive a traer el futuro a la mano del presente,
y por eso resiste la formalidad de la planificación”*

Carlos Matus.

La confección del Presupuesto Plurianual genera, como en cualquier decisión que implique incorporar nuevos procedimientos administrativos, nuevos costos. Los principales inconvenientes se detallan a continuación, así como su forma de resolverlos o reducirlos. Los avances informáticos son una de las más útiles herramientas que pueden aprovecharse, a través de servicios informáticos por ejemplo, que reducen los costos.

La desactualización de los valores monetario del Presupuesto Plurianual

En un ambiente económico inestable, las previsiones presupuestarias se desactualizan rápidamente. Se pueden dar situaciones donde exista debilidad institucional, inflación posiciones políticas fragmentadas, vulnerabilidad de shocks externos, etc.

En estos contextos, se producirán desvíos que superen las técnicas y métodos de proyección más sofisticados. Sin embargo, contar con un PP siempre es de utilidad ya que se pueden extraer enseñanzas sobre el verdadero comportamiento de las variables, en diferentes escenarios.

Los recaudos que se podrían tomar para considerar de manera adecuada las asignaciones monetarias sería interpretarlos en valores corrientes de los respectivos ejercicios.

La mayor carga administrativa

Este costo, si bien es inevitable, se pueden seguir criterios prácticos para reducirlos.

Una forma de hacerlo es integrar el proceso de preparación del PP al de programación del proyecto de presupuesto anual.

Otra alternativa es estructurar el PP con una apertura agregada de categorías programáticas, ingresos, gastos y variables físicas, evitando aperturas más desagregadas utilizadas en el presupuesto anual.

8. Reflexiones Finales

El presupuesto plurianual sirve como instrumento para la conducción política de las finanzas públicas.

Puede ayudar a las autoridades a encaminar el Estado de algunas variables cuando sean demasiado volátiles.

La iniciativa de avanzar en la programación presupuestaria plurianual supone al mismo tiempo la decisión de perfeccionar las prácticas y metodologías de proyección, tanto a nivel macro como sectorial.

BIBLIOGRAFÍA

Argentina, Córdoba. Decreto Reglamentario N° 150/2004 (publicación B.O.: 25.03.04) Reglamentación De La Ley N° 9086 De Administración Financiera y del Control Interno De La Administración General del Estado Provincial.

Argentina, Córdoba. Ley 9.086 (publicación B.O.: 21.02.03) Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial, Córdoba.

Argentina, Córdoba. Resolución N°02/2014 (Fecha 14/10/2014) de la Secretaría de Administración Financiera dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. Anexo A "Compendio Normativo" y Anexo E "Procedimientos Internos"

ARMIJO, Marianela (2011) Planificación Estratégica e indicadores de desempeño en el sector público, publicación del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) Santiago de Chile. Recuperado el 14 de agosto de 2014 http://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/8/44008/SM_69_MA.pdf

Argentina. Decreto Nacional N°720/1995 (22 de mayo de 1995) Establécese la Autoridad de Aplicación de la Ley N° 24.354. Créase el Banco de Proyectos de Inversión Pública (BAPIN).

Argentina. Decreto Reglamentario N°1377/2007 (04/10/2007) Reglamentación De La Ley N° 24.156 Administración Financiera y de Los Sistemas De Control Del Sector Público Nacional.

Argentina. Ley N° 24.354 (promulgada parcialmente 28 de julio de 1994) Sistema Nacional de Inversiones Públicas.

Argentina. Ley N° 24.156, Administración Financiera Y De Los Sistemas De Control Del Sector Público Nacional.

BACCI, Eduardo (2009) Fideicomiso Ponencia en Tucumán/Argentina, XXVII Reunión Plenaria del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina.

BACCI, Eduardo (2013). Fondos Fiduciarios Implicancias En Los Presupuestos Provinciales [Diapositiva] Esquel/Argentina, XXXI Reunión Plenaria del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina

BONNEFOY, J y ARMIJO, M. (2005). Indicadores de desempeño en el sector público, publicación del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) Santiago de Chile, Recuperado el 14 de agosto de 2014 en <http://www.cepal.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/2/23572/P23572.xml&xsl=/ilpes/tpl/p9f.xsl&base=/ilpes/tpl/top-bottom.xsl>

BRÜGGE, Juan Fernando. (2012). Bases Constitucionales del Presupuesto Gubernamental y el Control Externo de su ejecución. Ponencia presentada en las 47° Jornadas de Capacitación Provincial de la ATCP, Villa Carlos Paz, Córdoba. Recuperado el 14 de Agosto de 2014 en http://www.atcpc.org.ar/files/trabajos/47/Bases_Constitucionales_del_Presupuesto_Gubernamental_y_el_Control_Externo_de_su_ejecucion.pdf

CALLE, R y MAKON, M. (2003). La estimación de costos en las entidades del sector público: una propuesta metodológica. Ponencia presentada para el Gobierno de Nicaragua en el marco del Programa de Efectividad para el Desarrollo (PRODEV) del Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en <http://asip.org.ar/la-estimacion-de-costos-en-las-entidades-del-sector-publico-una-propuesta-metodologica/>

CAO, Horacio, "La administración pública argentina: nación, provincias y municipios" ponencia del XIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 4 - 7 nov. 2008. Recuperado el 11 de febrero en http://www.sgp.gob.ar/contenidos/cofefup/actividades_realizadas/docs/CLAD/La_AP_Argentina.pdf

DELLASANTA A, FANTONI M. (2007). Fiducia Pública, Regulación y Calidad de la Gestión, IV Congreso de la Administración Pública Buenos Aires, Argentina. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en <http://www.asociacionag.org.ar/?s=Fiducia+P%C3%BAblica%2C+Regulaci%C3%B3n+y+Calidad+de+la+Gesti%C3%B3n>

DROMI, Roberto (1973). Instituciones del Derecho Administrativo. Editorial. Astrea, Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina. (3ra edición).

GORDILLO, Agustín A. (1974). Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 9- Buenos Aires: Editorial Macchi.

HAMILTON, Alexander - MADISON, James & JAY, John. El Federalista, ensayo Siglo XVI. Recuperado de <http://libertad.org/wp-content/uploads/2013/04/El-Federalista.pdf>

KAPLAN, R y NORTON, D (1996). Cuadro de Mando Integral, The Balanced ScoreCard: Translating Strategy into Action, Harvard Business School Press, Boston.

KIPER C., LISOPRAWSKI S. (2003). Tratado de Fideicomiso. Buenos Aires: Editorial Perrot y De Palma.

KRIEGER Mario K. (2013) Estado y Administración Pública. Buenos Aires: Editorial Errepar.

LAS HERAS, José María (2010), Estado Eficiente- 3° Edición Bs. As.: Buyatti.

MAIRAL, Héctor A (S/D), Las sociedades del Estado o los límites del derecho Administrativo, LL, 1981-A, 790, citado por Agustín GORDILLO (1966) Fundación de Derecho Administrativo, Empresas del Estado, Buenos Aires, Ediciones Macchi, caps. II y III).

MAKÓN, Marcos P. (1997). Fortalecimiento del proceso presupuestario público Revista N° 29 ASAP. Recuperado el 14 de Agosto de 2014 en <http://www.econ.uba.ar/planfenix/docnews/Presupuesto%20nacional%20y%20coparticipacion%20federal/Makon.pdf>

MARTIRENE, Roberto A. (2007). Manual de presupuesto plurianual. Santiago de Chile: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, ILPES. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en <http://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/0/32580/manual57.pdf>

MATUS, C., MAKÓN, M. y ARRIECHE, V. (1979). Bases Teóricas del presupuesto por programas. Caracas: Asociación Venezolana de Presupuesto Público. <http://www.asapbiblioteca.com.ar/bases-teoricas-del-presupuesto-por-programa/>

MECON. (2003). Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en <http://www.mecon.gov.ar/onp/html/manuales/clasificador03.pdf>

MECON. (2011). El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en http://www.mecon.gov.ar/onp/html/manuales/el_sistema_presupuestario_publico.pdf

OSSORIO, Alfredo. (2003). Planeamiento Estratégico, Dirección de Planeamiento y Reingeniería Organizacional, Oficina Nacional de Innovación de Gestión e Instituto Nacional de la Administración Pública - INAP- Subsecretaría de la Gestión Pública. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en <http://www.sgp.gov.ar/contenidos/inap/publicaciones/docs/capacitacion/planeamientoestrategico.pdf>

RIAL, Patricia. (2013). Fideicomiso. [Diapositiva] Esquel/Argentina, XXXI Reunión Plenaria del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina.

SAGÜES, Néstor Pedro (2001). Elementos de Derecho Constitucional Tomo II. 3ª edición. Buenos Aires: Editorial Astrea.

SAMPAY, Arturo (1975). Constituciones de la Argentina: 1810-1972. Buenos Aires: Editora Universitaria.

SERRA, Albert y otros (2007) Modelo Abierto de Gestión para Resultados en el Sector Público, BID- CLAD. Recuperado el 14 de agosto de 2014 en [http://old.clad.org/documentos/otros-documentos/material-didactico-curso-bogota-2011/8.-modelo-abier-to-gprd-sector-publico/at_download/file](http://old.clad.org/documentos/otros-documentos/material-didactico-curso-bogota-2011/8.-modelo-abierto-gprd-sector-publico/at_download/file)

SHACK, NELSON: "Intentando caracterizar la articulación Plan Presupuesto", México 2008. recuperado el 11 de febrero de 2015 en http://gestionpublica.org.pe/plantilla/practx09/presup_publicib/2008/prespub_08_2.pdf

SHACK, NELSON: "Que, para qué y cómo en el presupuesto orientado a resultados", agosto 2010. recuperado el 11 de febrero de 2015 en http://www.gestionpublica.org.pe/plantilla/practx09/presup_publicib/2010/prespub_10_12.pdf

TORRES, Arturo (1943). La Constitución de Córdoba. Buenos Aires: Editorial Ideas.

VILLEGAS, Héctor B. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ª edición. Buenos Aires: Depalma.

SECCIÓN 3

SISTEMA DE CRÉDITO PÚBLICO

AUTORES

Lucas Carrer
Daniela Yanina Rodolfi Tuzinkevich

CAPÍTULO X

CRÉDITO PÚBLICO

1. Aspectos relevantes

La base del crédito se encuentra directamente relacionada con la confianza puesta en un sujeto que se encontrará dispuesto a cumplir con sus deberes y obligaciones, y la disposición de medios económicos que le permitan llevar a cabo su cumplimiento.

En el crédito público, el punto esencial se corresponde con la fe o la confianza que inspira el Estado.

En el ámbito nacional, la *Constitución Nacional* en su artículo 4, establece que, entre otras cosas, el Gobierno Federal se encontrará provisto para afrontar gastos por medio de empréstitos y operaciones de crédito que decreta el Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Cabe destacar que la *Constitución* acoge el concepto de empréstito atribuido por las finanzas clásicas, en donde dichas finanzas tenían el objetivo de atender situaciones extraordinarias. Es decir, se correspondía a un recurso de excepción en lugar de considerarse como una fuente de financiamiento disponible para la organización de las políticas de Estado.

Por otro lado, bajo la concepción actual, se adopta al crédito público como una forma genuina de captar recursos, utilizándolo como una opción dentro de las posibilidades que tiene el Estado para obtener fondos (Giuliani Fonrouge, 2011).

En la década de los años 90 se produce una profunda reforma en la Administración Financiera Nacional, sancionándose con fecha 30 de septiembre de 1992 la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Esta Ley se encuentra acorde a los lineamientos establecidos en la *Constitución* y le otorgó entidad al crédito público como sistema integrado al sistema de administración financiera. De esta manera otorga una estructura y un ordenamiento que restringe su alcance y profundidad. Permitió también contar con un sistema que brinde información de la deuda pública de manera permanente.

Según reza en su artículo 56 se entenderá por crédito público a “la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad na-

cional, para reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos. Se prohíbe realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos..." (Ley 24.156).

No sólo comprende las operaciones de crédito público de la Administración Nacional, sino también las realizadas por entidades, empresas y sociedades del Estado.

Esta descripción otorgada por la Ley desprende puntos relevantes a considerar para el análisis del concepto de crédito público. En primer lugar es necesario abordar las implicancias relacionadas a la capacidad de endeudamiento. Luego, se establecen los distintos medios de financiamiento posibles de captar. Finalmente, estos medios de financiamiento captados deben ser utilizados con una finalidad específica, limitando la libre disponibilidad de estos fondos al Estado.

Con respecto a la Legislación Provincial, el artículo 73 de la *Constitución Provincial* prescribe que el Estado Provincial se encuentra facultado para contraer empréstitos sobre el crédito general de la Provincia, a emitir títulos públicos y realizar otras operaciones de crédito para el financiamiento de obras públicas, promoción del crecimiento económico y social, modernización del Estado y otras necesidades excepcionales o de extrema urgencia.

Asimismo, la Ley N° 9.086 de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial, en el Capítulo II desarrolla lo relacionado al Subsistema de Crédito Público de la Provincia, y en su artículo 54 tipifica, bajo los lineamientos constitucionales descriptos, con mayor precisión los distintos tipos de endeudamiento financiero que el Estado Provincial puede contraer.

Breve reseña histórica de la Deuda Pública Argentina desde la década de 1970

(GIULIANI FONROUGE, 2011).

Durante la década del 70, el exceso de liquidez internacional, al disminuir la demanda de fondos de los países industrializados, derivó en más financiamiento disponible para los países latinoamericanos, incrementándose el endeudamiento público y privado.

La Argentina, se vio influenciada por este contexto, ya que desde la segunda mitad de la década del 70 (año 1976) se produjo el crecimiento más significativo de su deuda externa, llegando a niveles excepcionales a partir del año 80, otorgándole uno de los primeros lugares entre los países más endeudados del mundo.

Estos fondos provenientes del financiamiento se utilizaron, en parte, para manejar la política cambiaria a través de la captación de divisas por el Banco Central con el fin de controlar la inflación. Cada vez se necesitaban más divisas para que los privados pudieran hacer frente al pago de sus vencimientos en moneda extranjera.

Esta situación empeoró con la guerra de Las Malvinas en el año 1982, ya que el país se vio afectado por el cierre del financiamiento internacional, frenando así la principal entrada de divisas. El Estado tuvo que asumir la deuda externa privada y reprogramarla.

La inexistencia de recursos originada principalmente por la fuerte recesión que atravesó el país en la década de los 80, prácticamente impidió cualquier posibilidad de hacer frente a los pagos, lo que llevó al país a un período de negociación con los acreedores extranjeros.

En el año 1989, desatada la hiperinflación, la Argentina se encontraba en cesación de pagos, y se debía replantear de manera integral la estructura de la economía del país.

Así, en el año 1990, se implementaron medidas tendientes a obtener la apertura al comercio exterior, favoreciendo el movimiento de capitales, la privatización de empresas públicas, la reestructuración del aparato burocrático del Estado, la reorganización del sistema tributario y la creación de un nuevo régimen monetario.

En el mismo orden, con respecto a la deuda, se produjeron diferentes maniobras tendientes a regularizar la situación con los acreedores externos e internos, consistentes en diferentes reestructuraciones, citando por ejemplo:

- *Plan Brady* (año 1992), que consistió en la reestructuración de la deuda contraída con bancos comerciales privados, a través de la emisión de títulos públicos, ampliando el plazo de pago del capital. Esto posibilitó el cambio del acreedor, de los bancos comerciales a tenedores de diferentes mercados de capitales internacionales.
- *Club de París*, constituido por un grupo de acreedores oficiales y países deudores, que tiene como función coordinar diferentes formas de pago y renegociación de deudas externas de los países e instituciones de préstamo.

En el año 1956 se formalizó en París la primera reunión entre Argentina y los 19 países acreedores de la Argentina, para analizar la reestructuración de la deuda que ésta había contraído con dichos países. Desde esa fecha se han celebrado diversos contratos de refinanciamiento cayendo en incumplimiento como consecuencia de la crisis del año 2001. En mayo de 2014 se arribó a un nuevo acuerdo consolidando una deuda de U\$S 9.700 millones de dólares.

- *Consolidación de la Deuda Pública*, por Ley N° 23.982 se dispuso reconocer y regularizar las obligaciones del Estado Nacional vencidas o de causa o título anterior al 1 de abril de 1991, que consistan en el pago de sumas de dinero, o que se resuelvan en el pago de sumas de dinero, luego de su reconocimiento firme en sede administrativa o judicial. En dicha norma se definió cuáles obligaciones quedaban comprendidas en la consolidación y cuáles se exceptuaban de ella.

A los fines de cancelar estas obligaciones, el Estado emitió Bonos de Consolidación (BOCON), a 16 años de plazo. Durante los seis (6) primeros años los intereses se capitalizaron mensualmente y a partir del inicio del séptimo año el capital acumulado se amortizó mensualmente.

Con posterioridad, una nueva consolidación, dispuesta por Ley N° 25.344 y con el alcance y en la forma prevista por la Ley N° 23.982, abarcó las obligaciones vencidas o de causa o título posterior al 31 de marzo de 1991 y anterior al 1 de enero del año 2000. En esta oportunidad, también se estableció la opción de Bonos de Consolidación con las mismas condiciones de emisión.

En lo que siguió de la década, y como consecuencia de las políticas mencionadas, se reestablecieron los pagos de los servicios de deuda y se produjo nuevamente la apertura de los mercados tanto nacionales como internacionales. Esto llevó al Estado a emitir títulos y bonos.

En el año 1994, instaurada la Ley de Convertibilidad N° 23.928 (que estableció una relación cambiaria fija entre la moneda nacional y el Dólar) y la Ley de Reforma del Estado N° 23.696 (que autorizó la privatización de un gran número de empresas estatales y a la fusión y disolución de diversos entes públicos), se produce la crisis de la economía mexicana, denominada “Efecto Tequila”, que impactó en la economía argentina provocando una fuerte salida de capitales ya que fue catalogada como uno de los países con peligro de devaluación. En el año 1997, se sumó una nueva crisis en el sudeste asiático que afectó a otras regiones del mundo y, pasada la mitad del año 98, se desata la crisis en Rusia. En el año 1999 se extiende a Brasil aumentando aún más la incertidumbre entre los inversores y reduciéndose la capacidad crediticia del país.

Para el año 2000, teniendo una balanza de pagos deficitaria, la deuda pública argentina se incrementó, ya que el financiamiento se utilizó como principal fuente para mantener un tipo de cambio fijo por Ley donde un peso valía un dólar, cuando en realidad la paridad difería de esos valores.

El contexto económico se volvió sumamente desfavorable por el déficit fiscal, la caída del Producto Bruto Interno y el aumento del desempleo, sumado a esto la necesidad de afrontar servicio de deuda en moneda extranjera, la fuga de depósitos y la baja en las reservas.

En el año 2001 se lanzó el “Megacanje” que consistió en el canje de bonos actuales por otros de mayor plazo de vencimientos. Sin embargo, la crisis social, política y económica de finales del año 2001, llevó a la declaración del “default” o “diferimiento de pagos” de los servicios, tanto de capital como de interés de la deuda pública, que se extendió hasta el año 2005.

Por medio de la Ley N° 25.561 se declaró la Emergencia Pública y la Reforma del Régimen Cambiario. Se tomó la decisión de pesificar la economía, dejando sin efecto la convertibilidad. Cabe aclarar que sólo se pesificó la deuda pública de legislación nacional, quedando la de legislación internacional en su moneda original.

Después del default, y a partir del año 2003, el país se dirige hacia el camino del desendeudamiento. Así, se celebró un Acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, que entre otros aspectos económicos, postergó el pago de vencimientos de capital de operaciones mantenidas con el propio Fondo, como con el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Club de París y otros acreedores.

Quedaban sin reestructurar los Bonos y Títulos emitidos por el Estado. Así, por Decreto del PEN N° 1735/2004 se dispuso la reestructuración de la deuda del Estado Nacional, instrumentada en los bonos cuyo pago fue objeto de diferimiento mediante una operación de canje nacional e internacional, estableciéndose los términos y condiciones con que se iba a regir.

En enero de 2005 se lanzó oficialmente la operación de canje de la deuda en default. A cambio de los títulos el gobierno argentino ofrecía tres nuevos Bonos, Par, CuasiPar y Discount.

El nivel de aceptación alcanzado permitió renegociar aproximadamente el 76% del monto adeudado.

En Abril de 2010 se lanzó el nuevo canje de deuda, que incluyó a todos aquellos acreedores que no habían ingresado en el canje del año 2005. A cambio, se otorgaron Bonos Discount y Bonos Par. En esta oportunidad el porcentaje de adhesión fue inferior, alcanzó aproximadamente el 66% del total.

Considerando ambos canjes se logró la adhesión del 92,4% del total de los bonistas.

En junio de 2014 la Cámara de Apelaciones del Segundo Circuito de los Estados Unidos falló en forma favorable a los tenedores de bonos que no participaron de los canjes arriba mencionados ordenando el pago de la totalidad de los mismos.

2. Marco Legal

La regulación legal de crédito público está dada, en primer lugar, por la Constitución Nacional que, como se mencionó anteriormente, en su artículo 4° enumera como un medio de obtención de fondos a los empréstitos y a las operaciones de crédito público, y en su artículo 75° le atribuye al Congreso de la Nación la facultad de “contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación” y “arreglar el pago de la deuda interna y externa de la Nación” (*Constitución de la Nación Argentina*).

Luego, con la sanción de la Ley N° 24.156 y sus modificatorias se establece el marco legal que regula en su Título III el Sistema de Crédito Público; reglamentada por el Decreto PEN N° 1.344/07.

Cualquier operación de Crédito Público realizada en contravención a las normas dispuestas en dicha Ley son consideradas nulas y sin efecto. Asimismo, todas aquellas características y condiciones de las operaciones de crédito público que realicen las entidades del sector público nacional que no hayan sido previstas en dicha Ley, deberán ser fijadas por el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera.

Cabe aclarar que se exceptúa de las disposiciones de dicha Ley al Banco Central de la República Argentina cuando realice operaciones de crédito con entidades financieras internacionales para garantizar la estabilidad cambiaria y monetaria.

También se puede citar la Ley N° 11.672 Complementaria permanente de presupuesto.

Con respecto al marco legal a nivel provincial, además de la Constitución Provincial podemos citar la Ley N° 9.086, de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial; Decreto Reglamentario N° 150 de fecha 15 de marzo de 2.004 y sus modificatorias y Ley N° 25.917 Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y Decreto Reglamentario N° 1.731 de fecha 7 de diciembre de 2004.

3. Composición y Clasificación de la deuda pública

Por medio del artículo 57 de la Ley N° 24.156 se establecen las operaciones de crédito público que se denominarán deuda pública y pueden originarse en:

- a) La emisión y colocación de títulos, bonos u obligaciones de largo y mediano plazo, constitutivos de un empréstito.
- b) La emisión y colocación de Letras del Tesoro cuyo vencimiento supere el ejercicio financiero.
- c) La contratación de préstamos.
- d) La contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de más de un (1) ejercicio financiero posterior al vigente; siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente.
- e) El otorgamiento de avales, fianzas y garantías, cuyo vencimiento supere el período del ejercicio financiero.
- f) La consolidación, conversión y renegociación de otras deudas.

Asimismo, define que no debe considerarse como deuda pública:

- 1) La deuda del tesoro, entendida ésta como las obligaciones devengadas y no pagadas durante el ejercicio;
- 2) La emisión de letras, pagarés u otros medios sucedáneos de pago cuando se cancelen dentro del ejercicio.

Las primeras dos operaciones mencionadas en la Ley se corresponden al instrumento de deuda denominado “Títulos Públicos”. Esta herramienta permite captar medios de financiamiento del mercado de capitales fijándose, en las condiciones de emisión, las pautas para la devolución de los mismos. Quien los emite puede fijar condiciones de emisión según sus propias necesidades de financiamiento y sus posibilidades de pago. Se citan como ejemplos, Bonos Nacionales, como BODEN 2024 y BOGAR 2020, y Provinciales como BONOCR 2017.

Los incisos c) y d) citados en el artículo hacen referencia al instrumento de deuda denominado “Préstamos”, en donde se encuadran aquellas operaciones de financiamiento de mediano y largo plazo en la cual el Estado, por medio de un contrato o convenio, obtiene fondos con un propósito determinado y adquiere en ese momento el carácter de deudor principal.

Contempla los préstamos obtenidos con los Organismo Internacionales de Crédito, organismos de los cuales Argentina es miembro, siendo los más significativos:

- Banco Interamericano de Desarrollo (BID), institución financiera internacional que ofrece préstamos, donaciones, asistencia técnica y realiza investigaciones. Cuenta como accionistas con 48 países miembros, incluidos 26 países miembros prestatarios de América Latina y el Caribe, que tienen una participación mayoritaria en el BID (www.iadb.org).
- Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento (BIRF), institución crediticia fundada en el año 1944, fue la primera institución del Grupo del Banco Mundial. Es propiedad de sus 188 países miembros, que la administran en beneficio propio. El BIRF es la parte del Banco Mundial que trabaja con los países de ingreso mediano y los países pobres con capacidad crediticia, a fin de promover un crecimiento sostenible, equitativo y conducente a la creación de empleo, reducir la pobreza y abordar cuestiones de

importancia regional y mundial. Provee a los países de ingresos medianos y países pobres: préstamos, garantías, productos de gestión de riesgos y servicios analíticos y de asesoramiento (productos no crediticios) (<http://web.worldbank.org>).

- Fondo Monetario Internacional (FMI), creado en el año 1944 por representantes de 44 gobiernos con el fin de establecer un marco de cooperación económica destinado a evitar que se repitieran los círculos viciosos de devaluaciones competitivas que contribuyeron a provocar la Gran Depresión de los años treinta. Actualmente cuenta con 188 países miembros. Los recursos del FMI son suministrados por sus países miembros, principalmente por medio del pago de cuotas, que en general, guardan relación con el tamaño de la economía del país. Provee de préstamos y asistencia técnica y capacitación (www.imf.org).

En el inciso e) se tratan afectaciones especiales para asegurar el cumplimiento de los empréstitos y se asigna como endeudamiento indirecto el otorgamiento de avales, fianzas y garantías, con igual tratamiento que el resto de las operaciones de crédito público. El Estado, al otorgar una fianza, garantiza a la persona del deudor, vale decir, el acreedor se encuentra imposibilitado para exigir el crédito al fiador hasta tanto no ejecute todas las acciones contra el deudor principal. Mientras que, mediante un aval, el Estado garantiza el pago de los servicios de la deuda, permitiendo al acreedor la posibilidad de accionar contra el deudor principal o contra el avalista indistintamente (Giuliani Fonrouge, 2011).

La reglamentación establece que, para el caso de los avales, fianzas o garantías que otorgue la Administración Central, quedarán limitados al capital de la operación, salvo que la ley que lo autoriza indique, de manera expresa, que deben también contemplarse los intereses.

El último inciso previsto en este Artículo de la Ley menciona las operaciones de consolidación, conversión y renegociación de deudas. Al hablar de consolidación, el Estado transforma una o más porciones de la deuda pública en deuda instrumentada a un mayor plazo. En la conversión se realiza el cambio de títulos ya emitidos por otros títulos, modificándose las condiciones financieras que se hubieran pactado originalmente. Finalmente, opera la renegociación cuando entre las partes modifican las condiciones originalmente pactadas a través de la celebración de un contrato o convenio.

Si realizamos el análisis de la Legislación Provincial, en el artículo 54 de la Ley Nº 9.086 se ha replicado el concepto de deuda pública expuesto en el Artículo 57 de la norma nacional.

Respecto a la clasificación de la deuda pública, el Artículo 58 de la Ley Nº 24.156 la considera, según el ámbito de exigibilidad en *interna* y *externa*; y según la naturaleza del deudor en *directa* e *indirecta*:

La deuda interna “es aquella contraída con personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en la República Argentina y cuyo pago puede ser exigible dentro del territorio nacional” (www.infoleg.gob.ar).

A su vez, se considera deuda externa “aquella contraída con otro Estado u organismo internacional o con cualquier persona física o jurídica sin residencia o domicilio en la República Argentina y cuyo pago puede ser exigible fuera de su territorio”. (www.infoleg.gob).

Según lo dispuesto por su decreto reglamentario, en aquellos casos en que se coloquen títulos, bonos, obligaciones de largo y mediano plazo o Letras del Tesoro, se considerará *deuda interna* a las colocaciones a las que les sea aplicable la Ley de Argentina y se considerará *deuda externa* a aquella cuya jurisdicción o ley aplicable no sea la Ley de Argentina.

La deuda pública será directa cuando sea asumida por la Administración Central como la deudora principal, y será indirecta cuando sin asumir la deuda por sí misma a su cargo ésta preste su aval, fianza o garantía.

A su vez, a los efectos de su registración y contabilización, el decreto reglamentario de la Ley establece que se considerará deuda en moneda nacional aquella contraída en moneda de curso legal. A contraposición, se considerará deuda en moneda extranjera aquella contraída en otras denominaciones que la de curso legal.

Otra manera de clasificar las obligaciones del Estado corresponde en distinguir las mismas en deuda flotante o deuda consolidada. Para la primera son aquellos compromisos asumidos en el ejercicio financiero devengados no pagados, vencidos o no, y que generalmente derivan de compromisos contraídos con proveedores, contratistas y remuneraciones y cargas sociales de los trabajadores del Estado. Por otro lado, la deuda consolidada es aquella que está formalmente instrumentada, cuyos vencimientos superan el período del ejercicio financiero y se encuentran indicadas explícitamente las condiciones y plazos de pago.

En el orden Provincial, el Artículo 55 de la Ley N° 9.086, considera la clasificación en deuda Interna y Externa, y deuda Directa e Indirecta conceptualizándola de igual manera a la aplicada por la normativa nacional.

4. Sistema de Crédito Público. Órgano rector y su competencia

La Ley N° 24.156 crea en su Título III al sistema de crédito público, integrante de los sistemas de administración financiera junto con el sistema presupuestario, el sistema de tesorería y el sistema de contabilidad.

Se entiende por sistema de crédito público al conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que regulan las acciones y operaciones que realiza el Estado para obtener y cancelar financiamientos que impliquen endeudamiento.

Se contempla como finalidad del sistema administrar correctamente la deuda contraída mediante el cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones financieras asumidas y atender las necesidades del financiamiento del tesoro.

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 6 de la Ley N° 24.156, el Poder Ejecutivo establecerá el órgano responsable de la coordinación de los sistemas que conforman la administración financiera. Así, por Decreto N° 1.344/2007 reglamentario de la Ley, se establece como órgano coordinador a la Secretaría de Finanzas y a la Secretaría de Hacienda, conjuntamente. La primera tiene a su cargo la dirección y supervisión de los sistemas de tesorería, presupuesto y contabilidad, y la segunda el sistema de crédito público.

Conforme al Artículo 68 de la referida Ley, la Oficina Nacional de Crédito Público (ONCP) es el órgano rector del sistema de Crédito Público, con la misión de asegurar una eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público.

Este organismo tiene competencia para:

- a) Participar en la formulación de los aspectos crediticios de la política financiera que, para el sector público nacional, elabore el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera.
- b) Organizar un sistema de información sobre el mercado de capitales de crédito.
- c) Coordinar las ofertas de financiamiento recibidas por el sector público nacional.
- d) Tramitar las solicitudes de autorización para iniciar operaciones de crédito público.
- e) Normalizar los procedimientos de emisión, colocación y rescate de empréstitos, así como los de negociación, contratación y amortización de préstamos, en todo el ámbito del sector público nacional.
- f) Organizar un sistema de apoyo y orientación a las negociaciones que se realicen para emitir empréstitos o contratar préstamos e intervenir en dichas negociaciones.
- g) Fiscalizar que los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones de crédito público se apliquen a sus fines específicos.

Para su cumplimiento se vale de los informes producidos por la Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación, como así también de los que surgen del Sistema de Evaluación Presupuestaria.

- h) Mantener un registro actualizado sobre el endeudamiento público, debidamente integrado al sistema de contabilidad gubernamental.

Para ello todas las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional no financiero deberán informar, y respaldar con la documentación correspondiente, a la Oficina Nacional de Crédito Público sobre las solicitudes de desembolsos que tramiten y los pagos que realicen, y responder a cualquier pedido de información que la Oficina realice.

En este orden, la reglamentación la faculta para dictar las normas específicas y mecanismos de uso obligatorio, relacionados con el registro de la deuda pública directa e indirecta de la Administración Central, siempre dentro de los procedimientos generales que la Contaduría General de la Nación:

- i) Establecer las estimaciones y proyecciones presupuestarias del servicio de la deuda pública y supervisar su cumplimiento.
- j) Todas las demás que le asigne la reglamentación. En este sentido, la Oficina Nacional de Crédito Público queda facultada para realizar todas aquellas acciones que el Poder Ejecutivo le determine al fijar la estructura organizativa de Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Así, por Decreto PEN N° 1.359/2004 que establece la estructura organizativa de dicho Ministerio, fija la responsabilidad primaria y las acciones de la Oficina.

En cuanto a la responsabilidad, le asigna:

-Programar, ejecutar y controlar las Operaciones de Crédito Público del Sector Público Nacional.

-Administrar y registrar la deuda pública.

-Participar de la programación financiera del Sector Público Nacional.

Y en cuanto a las acciones, se relacionan con las establecidas en el Artículo 69 de la Ley, a saber:

-En lo que respecta a los incisos a), e), f) y h) del Artículo 69 de la ley los reproduce idénticamente.

-Además de lo dispuesto en el inciso b) de la ley, la faculta a entender en la formulación y mantenimiento de un sistema de información a los mercados financieros internos y externos, manteniendo las relaciones con los participantes de los mismos, los organismos de control y las agencias de calificación de riesgo crediticio. Así mismo, debe monitorear el comportamiento del mercado secundario de los instrumentos de Crédito Público, tanto en el país como en el exterior.

-En relación al inciso c) lo completa facultándola a coordinar las operaciones de financiamiento del Sector Público Nacional y a asesorar y sugerir mecanismos para el fortalecimiento del Crédito Público.

-Al inciso d) lo complementa con la facultad para intervenir en las operaciones de Crédito Público del Tesoro Nacional, preparar los proyectos de contratos de la Administración Pública Centralizada y organismos descentralizados a excepción de aquellos con los organismos multilaterales de crédito, y realizar la negociación de contratos de Crédito Público, incluyendo la colocación de empréstitos, tanto internos como externos.

-A la facultad otorgada por el inciso g) se le adiciona la de controlar y supervisar el destino de los fondos provenientes de la utilización del crédito interno y externo, cuando la operación determine una utilización específica, verificando que los recursos provenientes de las operaciones de Crédito Público cumplan el destino y las condiciones estipuladas en los distintos contratos. Asimismo, se le suma la de requerir de los organismos que gestionan operaciones de Crédito Público, información completa sobre los objetivos perseguidos, destino específico de los recursos, viabilidad de la operación y mecanismos que aseguren el repago.

-A lo enunciado en el inciso h) se le adiciona la tarea de analizar la composición por moneda y tipo de interés de la deuda pública, así como posibilidades de arbitraje que hagan a un adecuado manejo de la misma, de atender todo lo relativo a la consolidación de la deuda pública, y de llevar el registro de la emisión y seguimiento de los avales otorgados por el Tesoro Nacional, así como el estado de vigencia de los mismos.

-Se especifica lo enunciado en el inciso i) en cuanto a su intervención en la formulación del proyecto de Ley de Presupuesto Anual de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional.

Además, incorpora determinadas acciones, como por ejemplo:

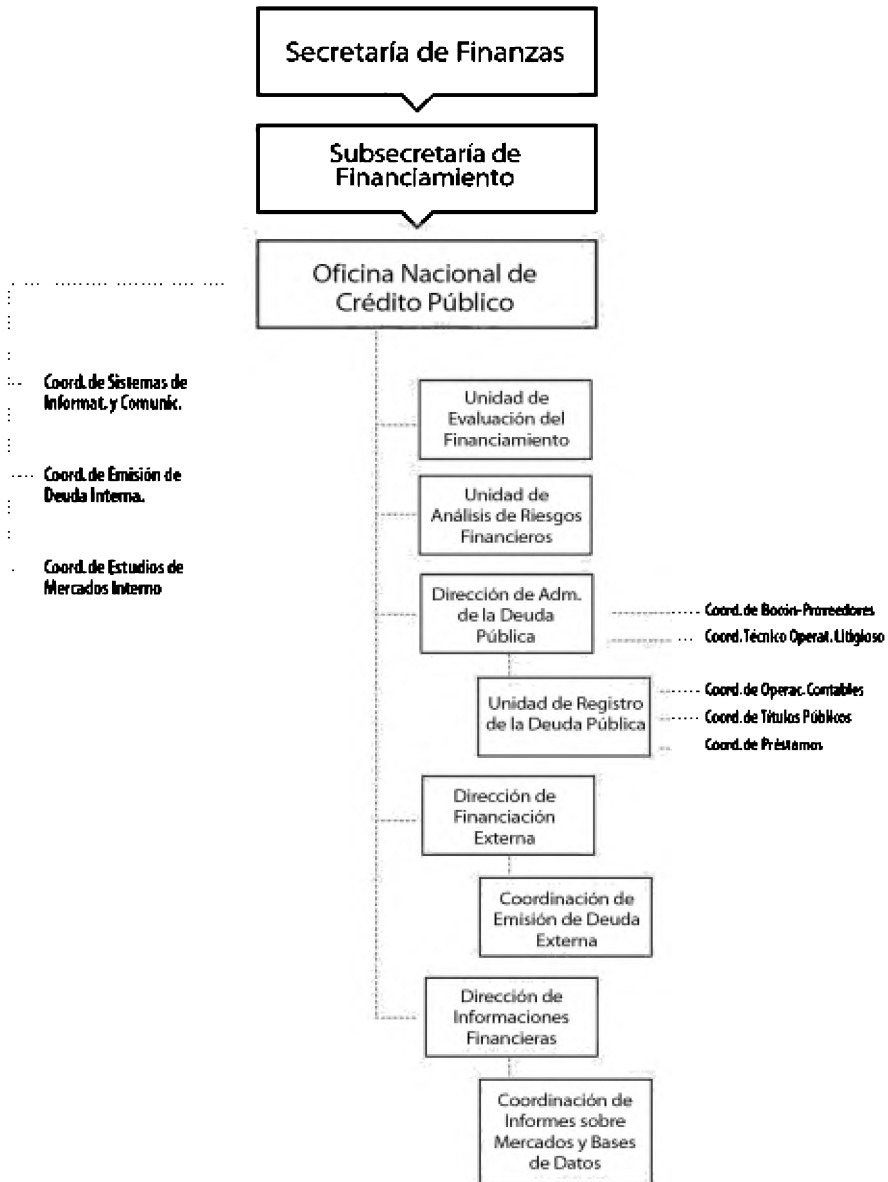
-En cuanto al financiamiento gestionado por las Empresas y Sociedades del Estado la Oficina Nacional de Crédito Público debe dictaminar sobre los proyectos de contratos y participar en la negociación de los mismos.

-En lo referido a su relación con la Subsecretaría de Financiamiento, debe ejecutar las directivas relacionadas a las operaciones de manejo de pasivos y asistir en los aspectos relativos a la administración de los activos financieros del Estado Nacional.

-Otro concepto que incorpora es el desarrollo de un sistema de medición de riesgos financieros de los pasivos del Gobierno Nacional.

La estructura orgánica se puede visualizar en la figura que se expone a continuación (www.mecon.gob.ar):

Organigrama



A nivel Provincial, el Artículo 8 de la Ley N° 9.086 crea el Subsistema de Crédito Público, componente del Sistema Integrado de Administración Financiera; y el Artículo 50 lo define como el *“conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que regulan las acciones y operaciones tendientes a la obtención y cancelación de financiamiento interno y externo, incluido el proceso previo de evaluación y dictamen de factibilidad para la concreción y aplicación de la toma de créditos internos y externos en el marco expresado en la Constitución Provincial y en los términos previstos en el artículo 8”* (Ley N° 9.086).

El Artículo 8 establece que este subsistema comprende todas las formas del uso del crédito, su circulación, rescate, amortización y cancelación autorizados por Ley de Presupuesto anual; incluyendo los que tengan por objetivo financiar los déficit estacionales de caja.

Se define como órgano coordinador de los subsistemas al Ministerio de Finanzas.

5. Vinculación con los demás sistemas

Como menciona el Artículo 5 de la norma nacional citada, el Sistema de Crédito Público, integrante de la Administración Financiera, debe estar interrelacionado con los demás sistemas que componen dicha Administración.

Así, este sistema, si bien tiene autonomía propia, se relaciona con el Sistema Presupuestario, con el Sistema de Contabilidad y con el Sistema de Tesorería.

El sistema de Crédito Público debe brindar información básica para la confección del Presupuesto Nacional, tal como proyección de los servicios de deuda a pagar (amortización del capital, intereses y, gastos y comisiones), y estimación de los recursos que conformarán el uso del crédito. En este último concepto se encuentran, como por ejemplo: fondos provenientes de las colocaciones de Títulos Públicos que se prevé realizar, de Préstamos a contraer con los Organismos Multilaterales de Crédito o desembolsos de préstamos ya contraídos. También se debe incluir el monto de la contraparte local que el Estado Nacional debe aportar en los préstamos con Organismos Multilaterales de Crédito.

Por otro lado, deben realizar conjuntamente el seguimiento de los créditos presupuestarios considerando la ejecución presupuestaria.

En lo que respecta a su relación con el Sistema de Tesorería, el sistema debe brindar una proyección de los vencimientos de los servicios de deuda a pagar en virtud del impacto que esto produce en la liquidez de la caja del tesoro. Así mismo, Tesorería debe informar el importe ingresado por el uso del crédito.

Por último, en lo que hace a su relación con el Sistema de Contabilidad, éste último es el encargado del registro en la contabilidad gubernamental y presupuestaria de las operaciones relacionadas al uso del crédito; reflejándolas en la situación patrimonial y en los estados contables.

6. Condicionantes y requisitos para el Endeudamiento

La fijación de normas restrictivas surgió de la necesidad de limitar el uso del crédito público para evitar la toma desmedida que deriva en un fuerte endeudamiento.

damiento por parte del Estado; más aún, si contemplamos la noción moderna del empréstito que lo considera un medio normal y no extraordinario de obtención de recursos, siendo la selección entre ellos una simple cuestión de oportunidad.

Así, como se expuso anteriormente, la Ley N° 24.156 regula al crédito público, creando un Sistema de Crédito Público, definiendo su alcance, órgano rector, funciones y demás características.

En el Artículo 56 define cuál es el destino que debe dársele a los recursos provenientes del financiamiento, como por ejemplo: para aplicarlo a inversiones reproductivas, para casos de evidente necesidad nacional, y para reestructurar o refinanciar pasivos. Y deja expresamente prohibido su aplicación a financiar gastos operativos o corrientes.

Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 59, cualquier entidad del sector público nacional para poder realizar operaciones de crédito público debe requerir autorización del órgano coordinador de los sistemas de administración financiera, vale decir de la Secretaría de Hacienda de la Nación.³⁵

No obstante, para el caso de que se trate de una operación de crédito público que sea financiada, en parte o en su totalidad, por los Organismos Financieros Internacionales, para el inicio de las negociaciones, se debe contar con la autorización del Jefe de Gabinete de Ministros y con un dictamen del Ministro de Economía y Finanzas Públicas que se refiera a la viabilidad de la operación.

Además de la autorización requerida por el Artículo 59, el Artículo 60 dispone que ninguna entidad del sector público podrá formalizar una operación de crédito público que no esté contemplada en la Ley de presupuesto general del año respectivo o en una Ley específica. Esta Ley debe contener como mínimo características referidas a tipo de deuda, monto máximo autorizado, plazo mínimo de amortización y destino de los fondos.

Pero en el caso que el Poder Ejecutivo Nacional realice operaciones de crédito público con los organismos financieros internacionales de los que forme parte, no se requiere de la autorización legislativa.

Otro requisito necesario, normado en el Artículo 61, pero sólo para aquellas operaciones que constituyen deuda pública externa, es obtener opinión del Banco Central de la República Argentina sobre el impacto de la misma en la balanza de pagos.

Para las Empresas y Sociedades del Estado, además de las autorizaciones emanadas de los Artículos 59 y 61, las mismas deberán considerar los límites que fijen su responsabilidad patrimonial.

³⁵ Cabe aclarar que el Sector Público Nacional se encuentra integrado por:

- a) Administración Nacional: integrada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados (Incluye a la Instituciones de Seguridad Social).
- b) Empresas y Sociedades del Estado: se incluye a las Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria, Sociedades de Economía Mixta, y cualquier organización empresarial donde el estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de decisiones.
- c) Entes Públicos: cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio donde el estado tenga el control mayoritario del patrimonio o de las decisiones.
- d) Fondo Fiduciarios integrados total o parcialmente con fondos y/o bienes del Estado Nacional.

En lo que se refiere a los avales, fianzas o garantías;

-Cuando quien lo otorga es la Administración Central a una Empresa o Sociedad del Estado, la autorización debe estar prevista por la Ley de presupuesto general o una Ley específica.

-Cuando lo otorgue cualquier ente público a personas ajenas al sector requerirán de una Ley.

Se exceptúa cuando quien lo otorgue sea una institución pública financiera.

El Estado Nacional puede avalar o garantizar las operaciones de crédito público contraídas por Provincias, Municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando éstas estén autorizadas por ley a contraer el endeudamiento (monto, plazo y destino) y a afectar los fondos provenientes del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

En lo que se refiere a las operaciones para reestructurar la deuda pública y los avales otorgados a través de una consolidación, conversión o renegociación, la facultad la ejerce el Poder Ejecutivo; siempre y cuando esto implique un mejoramiento de los montos, plazos y/o intereses de las operaciones originales.

Con respecto a la Provincia de Córdoba, como se mencionó anteriormente, el Artículo 73 de la Constitución Provincial prescribe que el Estado Provincial se encuentra facultado para contraer empréstitos sobre el crédito general de la Provincia, emitir títulos públicos y realizar otras operaciones de crédito para el financiamiento de obras públicas, promoción del crecimiento económico y social, modernización del Estado y otras necesidades excepcionales o de extrema urgencia.

Es decir, surge de la propia norma, en forma taxativa, cuáles son las operaciones financieras que puede realizar el Estado:

- Empréstitos.
- Títulos Públicos.
- Otras operaciones.

Asimismo, prevé expresamente que tales operaciones deben destinarse al financiamiento:

- De obras públicas.
- Del crecimiento económico y social de la Provincia.
- De la modernización del Estado.
- De otras necesidades excepcionales o de extrema urgencia.

Por lo expuesto, puede inferirse que el Estado Provincial no podría contraer deuda para el financiamiento de sus gastos corrientes.

Por el artículo 144 inciso 4 de la Constitución Provincial, una de las atribuciones del Gobernador es la de celebrar tratados y acuerdos con el Estado Nacional, con provincias, municipios, otras naciones, entes públicos o privados

nacionales y extranjeros, organismos internacionales, etc., con aprobación de la Legislatura. Cabe aclarar que la aprobación por parte de la Legislatura, cuando se tratan de operaciones de endeudamiento se realiza en doble lectura.

Asimismo, por Ley N° 9.086 de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial, el Poder Ejecutivo es quien se encuentra autorizado para realizar todas las gestiones necesarias para obtener financiamiento conforme a los fines y los límites previstos en el Presupuesto vigente, por lo que ninguna entidad de la administración pública provincial podrá realizar trámites para realizar operaciones de crédito público sin la autorización previa del órgano que a tal fin defina el Poder Ejecutivo.

A tal efecto, el Artículo 57 del Decreto N° 150/04 lo faculta al Ministro de Finanzas para otorgar la autorización previa.

En ese sentido, resulta necesario precisar que para poder formalizar operaciones de crédito público, dichas operaciones deben estar contempladas en la Ley de presupuesto del año respectivo o en una ley específica. A tal fin, cada poder, jurisdicción y/o entidad de la administración general deberá determinar cuál es el monto del uso del crédito que necesitarán.

La Ley N° 9.086 establece que la ley anual de presupuesto o una ley específica debe indicar como mínimo características de las operaciones de crédito público autorizadas, a saber: tipo de deuda, monto máximo, destino, etc. Sin embargo, en los últimos años, cada Ley de presupuesto anual ha autorizado al Poder Ejecutivo a dictar las normas complementarias que establezcan las formas y condiciones a que deberá sujetarse la operatoria, tales como moneda, amortización de capital, cancelación, pago de los servicios de deuda, plazo, tasa de interés aplicable, la colocación en el mercado local o internacional, pago de comisiones, gastos, instrumentación e identificación de la deuda.³⁶

En el caso de las empresas y entidades del Estado, podrán realizar operaciones de crédito público, con la previa intervención del Poder Ejecutivo y dentro de los límites que fije su responsabilidad patrimonial.

Considerando los avales, fianzas o garantías, el Poder Ejecutivo puede otorgarlos a personas físicas o jurídicas pertenecientes al sector público provincial con la condición de que deberán contar con dictamen previo de la Contaduría General de la Provincia y no pueden exceder el límite que fija el artículo 73 de la Constitución. También aclara la Ley que no se considerarán a los efectos del cómputo del artículo 51, y esto es así ya que no constituyen uso del crédito.

Por otra parte, y considerando el uso del crédito a corto plazo, el Poder Ejecutivo podrá hacer uso del mismo a fin de obtener recursos, para destinarlos a gastos de la administración general y por un monto que no exceda la duodécima parte de los recursos proyectados para el ejercicio financiero correspondiente. Sin embargo, estas limitaciones no serán de aplicación cuando medien a juicio del Poder Ejecutivo necesidades excepcionales o de extrema urgencia, en cuyo caso el único condicionamiento será que el monto del crédito a obtener para la admi-

³⁶ Como ejemplo se puede enunciar el Artículo 34 de la Ley N° 10.248 Presupuesto General de la Administración Pública Provincial para el año 2015.

nistración general no supere el veinte por ciento (20%) de los recursos proyectados para la misma, en el ejercicio financiero correspondiente.

Igualmente, la Constitución Provincial en su Artículo 73, dispone que los recursos afectados para el pago de amortización e intereses de deudas autorizadas no pueden comprometer más del veinte por ciento de la renta provincial, a cuyo efecto se debe tener como base de cálculo el menor de los ingresos anuales ordinarios de los tres últimos ejercicios considerados a valores constantes.

Por lo tanto, puede inferirse que el Estado puede contraer deuda pública para el financiamiento de los programas a que hace referencia el artículo 73, ahora bien, los fondos que afecte para su pago no pueden superar el 20% de la renta provincial, evitando con esto, entre otras cosas, a que no sea una generación la que soporte la carga de pagar la deuda cuando el beneficio o la obra beneficia a varias generaciones.

Considerando lo anterior, el límite no está dado para el monto de la deuda a contraer, límite éste que es impuesto por la Ley de presupuesto para cada anualidad -uso del crédito-, sino para los recursos que se van a afectar para su pago, los cuales no podrán superar el veinte por ciento de la renta provincial, a cuyo efecto se debe tener como base de cálculo el menor de los ingresos anuales ordinarios de los tres últimos ejercicios considerados a valores constantes.³⁷

Por otra parte, resulta necesario considerar que la norma hace expresa referencia a valores constantes y no a valores corrientes, donde el efecto inflacionario fehacientemente quiso ser dejado de lado.

Otro condicionante que deben cumplir los Gobiernos de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se rigen por Ley N° 25.917 de Responsabilidad Fiscal, que en su Artículo 21 dispone que dichos gobiernos deberán tomar las medidas necesarias para que el nivel de endeudamiento de sus jurisdicciones sea tal que en cada ejercicio fiscal los servicios de la deuda instrumentada no superen el quince por ciento (15%) de los recursos corrientes netos de transferencias por coparticipación a municipios.

Quienes superen el porcentaje citado no podrán acceder a un nuevo endeudamiento, excepto que constituya un refinanciamiento del existente y en la medida en que de tal refinanciación resulte un mejoramiento de las condiciones pactadas en materia de monto, plazo y/o tasa de interés aplicable, y/o los financiamientos provenientes de Organismos Multilaterales de Crédito y de programas nacionales, en todos los casos sustentados en una programación financiera que garantice la atención de los servicios pertinentes.

Se resalta que la Ley en su Artículo 34 invita a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir a este Régimen. La Provincia de Córdoba se adhirió a través de la Ley N° 9237 con fecha 11 de mayo del año 2005.³⁸

³⁷ Artículo 53 Decreto Reglamentario 150/2004 de la Ley N° 9086.

³⁸ Un caso particular resulta la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que si bien se adhirió por medio de la Ley N° 1.726 con fecha 23 de junio del año 2005, derogó dicha adhesión, el 26 de noviembre del año 2009, por medio de la Ley N° 3.297. (Recuperado el 28 de Agosto de 2014 de: http://www.buenosaires.gob.ar/areas/leg_tecnica/sin/normapop09.php)

Es importante destacar que la Provincia sancionó con fecha 12 de diciembre de 2010 la Ley N° 10.119 que establece Principios de Responsabilidad Fiscal, enunciando, en su Artículo 3, que además de lo dispuesto por el Artículo 73 de la Constitución Provincial, el Poder Ejecutivo debe mantener un nivel de endeudamiento tal que en cada ejercicio fiscal los servicios de la deuda no superen el quince por ciento (15%) de los ingresos corrientes de la Administración Pública no Financiera, netos de coparticipación a municipios y comunas.

Calificaciones de Riesgo (cnv.gob.ar)

Al momento de acceder al mercado de capitales³⁹ para captar financiamiento, se debe tener presente el rol que cumplen las Sociedades Calificadoras de Riesgo que ofrecen a los inversores una opinión técnica independiente sobre la capacidad de repago en tiempo y forma de los Títulos de Deuda.

En nuestro país, en el año 1992, surge la necesidad de brindar mayor transparencia al mercado de capitales, por lo que, a través del Decreto PEN N° 656/1992 se establece el marco regulatorio las calificadoras que, entre otros aspectos, estableció la obligatoriedad de presentar dos calificaciones de riesgo al momento de solicitar la autorización de oferta pública.

Luego, en el año 2000, y fundado en la necesidad de adaptarse a las nuevas condiciones del mercado y considerando no imponer a los emisores mayores cargas, por Decreto PEN N° 749/2000 se derogó esta obligación, dejando la posibilidad a las emisoras de solicitar una calificación en caso de que lo requieran. Sin embargo, la Comisión Nacional de Valores (organismo fiscalizador de estas sociedades) puede establecer la obligatoriedad de la calificación, dependiendo de las condiciones de emisión de los instrumentos.

En aspectos generales, se debe considerar a la calificación como información adicional a tener en cuenta por los inversores en la toma de decisiones, ya que al momento de analizar en qué valor negociable invertir es de suma importancia contar con datos, como por ejemplo, sobre el monto total de la deuda del emisor, la solvencia y capacidad que tiene para devolverla, el contexto económico en el que se desenvuelve, las características del instrumento, las garantías, entre otros.

Según la reglamentación argentina, se fijan diferentes categorías de calificación, otorgando letras A, B, C, D y E, dependiendo de la calidad y el riesgo de cada inversión; correspondiéndole la letra A para la de mayor calidad y menor riesgo y de ahí de manera decreciente hasta llegar a la letra D. Así mismo, la autoridad fiscalizadora autorizó la utilización de diferentes categorías tales como AAA; AA; BBB; BB; CCC; CC y los modificadores + ó -.

La Comisión Nacional de Valores es el organismo encargado de llevar el Registro de las Sociedades Calificadoras autorizadas para operar. Dentro del ámbito y bajo la reglamentación argentina actualmente están registradas las socieda-

³⁹ Mercado de capitales: es un mercado en el cual se ofrecen y demandan fondos o medios de financiación a corto, mediano y largo plazo. Su principal función es actuar como intermediario, canalizando el ahorro de los inversores hacia las empresas, para que las mismas puedan llevar adelante sus proyectos de inversión.

des Standard & Poor s International Rating LLC, Fitch Argentina Calificadora de Riesgo S.A. y Moody s Latin America Calificadora de Riesgo S.A. y Evaluadora Latinoamericana S.A. Calificadora de Riesgo.

Desde el año 2013, a través de la sanción de la Ley de Mercado de Capitales N° 26.831 y su Decreto Reglamentario N° 1023/2013, se establecieron pautas para los Agentes Calificadores de Riesgo.

Si bien podrán calificar cualquier valor negociable⁴⁰ y deberán estar registradas para poder funcionar como tales, se establecieron ciertas restricciones entre las cuales se puede citar a la prohibición de prestar servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento a las entidades contratantes o a entidades pertenecientes a su grupo de control y también la prohibición de no poder formular propuestas o recomendaciones a las entidades clientes.

Asimismo los agentes de calificación de riesgo no pueden tercerizar funciones operativas relativas a la calificación y deben abstenerse de realizar cualquier recomendación explícita o directa sobre las políticas soberanas.

Con respecto a las metodologías de calificación de riesgo, deben estar previamente registradas ante la autoridad fiscalizadora, y luego, serán de acceso público.

Como novedad se permite a las Universidades públicas inscribirse como Agentes de Calificación de Riesgo, siempre y cuando cumplan con los requisitos que establezca la CNV.

7. Procedimientos para el endeudamiento

En el procedimiento para llevar a cabo una operación de crédito público interviene la competencia de dos Poderes del Estado, el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo. A su vez se puede dividir o enunciar en fases, etapas o pasos que se deben ir dando a los fines de completarlo.

Así, se puede enunciar:

-Inicio: en el proceso de captación de recursos, la Secretaría de Hacienda es quien autoriza el inicio de las gestiones. Comprende los trámites relacionados a la solicitud de presentaciones de ofertas de financiación que impliquen una operación contemplada en el artículo 57 de la Ley N° 24.156. Esta solicitud debe ser formalizada por escrito y considerando los requisitos que la Secretaría establezca.

Como se mencionó anteriormente, si la operación constituye deuda pública externa, además debe intervenir el Banco Central de la República Argentina a los fines de opinar sobre el impacto que genera la misma en la balanza de pagos del país. Y, para el caso de que se trate de una operación de crédito público que sea financiada en parte o en su totalidad por los Organismos Financieros Internacionales, se debe contar con la autorización del Jefe de Gabinete de Ministros y con

⁴⁰ Valor negociable: es un título valor emitido en forma caratular o escritural, representativo de un crédito o derechos creditorios, acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda, certificados de participación en fideicomisos financieros o de otro vehículo de inversión colectiva.

un dictamen del Ministro de Economía y Finanzas Públicas que se refiera a la viabilidad de la operación.

La Oficina Nacional de Crédito Público registra esta autorización.

-Negociación: las entidades y jurisdicciones interesadas negocian de acuerdo a las normas establecidas por la Secretaría de Hacienda, asistida por la Secretaría de Financiamiento. En la Ley de Presupuesto o Ley específica se determinan las condiciones básicas del endeudamiento, a saber:

- Tipo de deuda.
- Monto máximo autorizado.
- Plazo mínimo de amortización.
- Destino del financiamiento.

En esta fase se evalúan distintas posibilidades, según la evolución de la economía del país, las políticas crediticias de las instituciones internacionales, las tendencias de los mercados de capitales, el costo del endeudamiento, los plazos, entre otras variables.

-Formalización: previo a la formalización de la operación, el Congreso aprueba el endeudamiento por Ley de presupuesto o Ley específica; con la excepción del Artículo 60, último párrafo.⁴¹

Esta etapa consiste en la celebración del contrato respectivo que contemple las cláusulas que regulen las distintas operaciones de endeudamiento.

La Oficina Nacional de Crédito Público registra el contrato.

-Ejecución de Operaciones: esta etapa consiste en el seguimiento, registro y control de las operaciones de crédito público. La Oficina Nacional de Crédito Público registra los desembolsos producidos y la Auditoría General de la Nación es la encargada de auditar y controlar que los recursos provenientes de estas operaciones de crédito público se apliquen según lo establecido en el contrato respectivo.

-Pago de Servicios de Deuda: según el artículo 70 de la ley N° 24.156, constituye el servicio de deuda la amortización del capital, los intereses, las comisiones, y cualquier otro cargo convenido en las operaciones de crédito público. La Oficina Nacional de Crédito Público fiscaliza el cumplimiento del pago de estos servicios y lleva a cabo el registro de los mismos.

En lo que respecta a la Provincia de Córdoba, estas fases o etapas no presentan variaciones importantes, por lo que se podrían describir de la siguiente manera:

-Inicio: como ya se enunció anteriormente, por lo establecido en el artículo 57 de la Ley N° 9.086 y del Decreto Reglamentario, ninguna entidad de la Administración pública Provincial podrá realizar trámites para realizar operaciones de cré-

⁴¹ El Artículo 60 de la Ley N° 24.156 establece como excepción las operaciones de crédito público que formalice el Poder Ejecutivo Nacional con los organismos financieros internacionales de los que la Nación forma parte.

dito público sin la autorización previa del Ministerio de Finanzas. Así mismo, estas operaciones no pueden superar el límite establecido en el Artículo 73 de la Constitución Provincial.

La Contaduría General de la Provincia, a través de la Dirección de Uso del Crédito y Deuda Pública, actualizará los registros contables pertinentes.

-Negociación: las entidades y jurisdicciones interesadas negocian y en la Ley de presupuesto o Ley específica se determinan las condiciones básicas del endeudamiento.

-Formalización: previo a la formalización de la operación, la Legislatura de la Provincia aprueba el endeudamiento por Ley de presupuesto o Ley específica.

Esta etapa consiste en la celebración del contrato respectivo que contemple las cláusulas que regulen las distintas operaciones de endeudamiento.

La Contaduría General de la Provincia, a través de la Dirección de Uso del Crédito y Deuda Pública, registra el contrato.

-Ejecución de Operaciones: esta es la etapa en donde la Dirección de Uso del Crédito y Deuda Pública, dependiente de la Contaduría General, efectúa el registro, seguimiento y control de las operaciones de crédito público que se encuentran bajo la órbita de la Administración Central, con posterior control del Tribunal de Cuentas de la Provincia.

-Pago de Servicios de Deuda: según el Artículo 60 de la Ley N° 9.086, constituye el servicio de deuda la amortización del capital, los intereses, las comisiones, y cualquier otro cargo convenido en las operaciones de crédito público. A nivel provincial, la competencia de atender el pago de los servicios de deuda está a cargo de la Dirección General de Tesorería y Crédito Público.

Cabe aclarar que para el caso de los gobiernos provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios, se debe tener presente lo dispuesto por Ley N° 25.917 Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, que en su Artículo 25 establece que para que los mismos puedan acceder a operaciones de endeudamiento y otorgar garantías y avales deberán elevar los antecedentes y la documentación correspondiente al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación, el que efectuará un análisis a fin de autorizar tales operaciones. En el Anexo V del Artículo 25 del Decreto N° 1.731/04 Reglamentario de la Ley se enumera toda la documentación que se debe presentar para cada tipo de endeudamiento.

BIBLIOGRAFÍA

Argentina, Congreso de la Nación (1989). Ley 23.696 *Reforma del Estado*. Recuperado el 6 de Agosto de 2014 de: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/98/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (1991). Ley 23.928 *Convertibilidad del Austral*. Recuperado el 6 de Agosto de 2014 de: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/328/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (1991). Ley 23.982 *Deuda Pública*. Recuperado el día 6 de Agosto de 2014 de: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/381/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (1992). Ley 24.156 *Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional*. Recuperado el 16 de Enero de 2014 de: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (1994) *Constitución de la Nación Argentina*. Recuperado el 28 de Febrero de 2014 de: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (2000). Ley 25.344 *Emergencia Económico-Financiera*. Recuperado el 6 de Agosto de 2014 de: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/65053/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (2002) Ley 25.561 *Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario*. Recuperado el 6 de Agosto de 2014 de: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/70000-74999/71477/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (2004). Ley 25.917 *Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal*. Recuperado el 25 de julio de 2014 de: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/95000-99999/97698/texact.htm>

Argentina, Congreso de la Nación (2012) Ley 26.831 *Ley de Mercado de Capitales*. Recuperado el 25 de Marzo de 2014 de: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=206592>

Comisión Nacional de Valores. (2007). *Sociedades Calificadoras de Riesgo, Educación Mercado de Capitales*. Recuperado el 28 de Agosto de 2014 de: <http://www.cnv.gov.ar/educacionbursatil/versionpdf/sociedadescalificadorasderiesgo.pdf>

Córdoba, Legislatura de la Provincia (2003) Ley 9.086 *de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial*. Recuperado el 27 de Agosto del 2010 de: <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/>

GIULIANI FONROUGE, Carlos María – NAVARRINE, Susana Camila – ASOREY, Rubén Oscar (2011). *Derecho Financiero*. (10a.ed.). Buenos Aires: La Ley.

LAS HERAS, José M. (2010). *Estado Eficiente. Administración Financiera Gubernamental. Un enfoque Sistémico*. Editorial Omar D. Buyatti. 3° Edición.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, Secretaría de Hacienda de la Nación. (S/D). *El Sistema de Crédito Público en el marco del Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental*. Recuperado en Enero 2014 de: http://capacitacion.mecon.gov.ar/manuales/Credito_Sistema_Credito_Publico.pdf

SECCIÓN 4

SISTEMA DE TESORERÍA

AUTORES

Silvana Castellano
Armando Guillermo García

CAPÍTULO XI

ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA TESORERÍA

1 Consideraciones Generales

Tal como se menciona en el Capítulo I, el proceso de reforma de la Administración Financiera Gubernamental argentino fue iniciado con la sanción de la Ley Nacional N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional en el año 1992, y a nivel provincial con la Ley N° 9086 en el año 2003.

En tal sentido, se han tomado como marco de referencia para la presente sección a ambas Leyes y a sus Decretos Reglamentarios, a nivel nacional el N° 1.344 del año 2007 y a nivel provincial el N° 150/2004.

Los criterios fundamentales en los cuales se sustenta el proceso de reforma de la Administración financiera del sector público nacional y provincial, se basan en la centralización normativa y la descentralización operativa en el marco de la teoría general de sistemas.

Desde ese criterio, se estructura a partir de un órgano rector, bajo la dirección de una persona que tenga a su cargo el mismo y quien asume la responsabilidad de diseñar las normas y procedimientos que regulan el funcionamiento del sistema de tesorería, y de supervisar su aplicación en todo el sector público.

El artículo 75 de la ley nacional 24156 establece: "la Tesorería General estará a cargo de un tesorero general que será asistido por un subtesorero general. Ambos funcionarios serán designados por el Poder Ejecutivo Nacional. Para ejercer ambos cargos se requerirá título universitario en alguna de las ramas de las ciencias económicas y una experiencia en el área financiera o de control no inferior a cinco años" Y el Artículo 76 de la misma Ley establece "el tesorero general dictará el reglamento interno de la Tesorería General de la Nación y asignará funciones al subtesorero general".

En el ámbito Provincial, el Artículo 70 de la Ley 9086 establece: "la Dirección General de Tesorería y Crédito Público, funcionará bajo la dirección de un Tesorero General. El Tesorero General es el Jefe de la repartición, tiene a su cargo el Gobierno interno de la misma y ejerce su representación.

El Tesorero General será secundado por un Sub Tesorero General, que es su reemplazante natural en caso de ausencia o impedimento, y compartirá con aquel las tareas diarias de despacho y conducción.

Para ejercer el cargo de Tesorero y Sub Tesorero General, se requerirá el título universitario de alguna de las carreras de profesional en ciencias económicas, y una antigüedad de cuatro (4) y dos (2) años, respectivamente, en el ejercicio profesional. Sus remuneraciones serán equivalentes a la del cargo de Director General y Director, respectivamente.

No podrán ejercer el cargo de Tesorero General o Sub Tesorero General los inhabilitados por quiebra y los concursados durante el tiempo que dure su inhabilitación, ni los procesados o condenados por delitos que -en razón de su naturaleza- sean incompatibles con el ejercicio del cargo”.

En ambos niveles, el órgano rector del sistema de tesorería es el coordinador de las llamadas “tesorerías jurisdiccionales”, que se conforman por las tesorerías individuales de cada entidad o jurisdicción del Sector público, quienes se han ido uniendo al funcionamiento del sistema de administración financiera, capacitándose en los nuevos procedimientos e implementando los distintos instrumentos de pago propuestos por el órgano rector, lográndose así una integración de los procesos administrados por los sistemas que la componen, garantizando la existencia de herramientas válidas para el control de toda la gestión.

2 Definición, objetivos y alcance del Sistema

La definición del Sistema de Tesorería a nivel Nacional se encuentra en el artículo 72 de la ley nacional N° 24.156: “El sistema de tesorería está compuesto por el conjunto de órganos, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los ingresos y en los pagos que configuran el flujo de fondos del sector público nacional, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen”. En tanto que la ley provincial N° 9.086 define en su artículo 61 al subsistema de tesorería como “el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos por medio de los cuales se llevan a cabo los procesos de recaudación, planificación, ejecución de ingresos y efectivización de pagos que conforman el flujo financiero del Sector Público Provincial. Comprende asimismo la tenencia y custodia de las disponibilidades que resulten”.

Ambas definiciones permiten resaltar las principales competencias en común del sistema de tesorería en las dos legislaciones vigentes:

- Participar en la programación de la ejecución del Presupuesto de la Administración General.
- Elaborar el presupuesto de caja de la administración general y evaluar su ejecución.
- Administrar el fondo unificado de cuentas oficiales, o el sistema de cuenta única.
- Emitir letras a corto plazo, pagarés u otros medios sucedáneos de pago para cubrir déficit estacionales de caja.
- Supervisar técnicamente el funcionamiento de las tesorerías que operen en el sector público.
- Custodiar los títulos, fondos y valores a su cargo.
- Disponer inversiones temporarias de fondos.

- Intervenir, emitiendo opinión técnica previa, en las inversiones temporarias de fondos inmovilizados de las diferentes jurisdicciones y entidades.

Estas competencias procuran asociar a las tesorerías con una administración financiera más completa e integrada, siendo el sistema de tesorería el encargado de administrar los flujos financieros del Estado y coordinar su acción con el resto de los órganos rectores.

Es por ello que la tesorería tiene vinculación con los sistemas de presupuesto, contabilidad y crédito público, fundamentalmente a los fines de la programación financiera del gasto, así como con los organismos recaudadores que tienen a su cargo la estimación y ejecución de los ingresos para poder elaborar los flujos de caja.

3 Vinculación con el resto de los Sistemas

El sistema de tesorería se vincula con el sistema de contabilidad, principalmente por:

- La etapa presupuestaria del pagado: En el sistema de tesorería se ejecuta la cuarta y última etapa de la ejecución presupuestaria. A nivel nacional el decreto N° 1.344, en su art. 31 establece que la etapa del pagado “se opera con la cancelación de la correspondiente orden de pago, con independencia del medio que se utilice”. A nivel provincial, el artículo 82 de la ley 9086 establece: “el pago refleja la cancelación de las obligaciones asumidas con terceros y la efectivización -total o parcial- de la orden de pago o el documento que haga sus veces. El momento del pago se materializa con la entrega o puesta a disposición, del cheque, la transferencia, el efectivo u otros valores aceptados por el tercero beneficiario”. Para el sistema de contabilidad el registro de esta etapa es muy importante, ya que en los cierres trimestrales o anuales el impacto es muy relevante porque permite determinar el monto de la deuda flotante de dicho período.

- El registro de los recursos públicos: a nivel nacional el decreto N°1.344, en su art. 32 establece que el devengamiento de los recursos se produce al momento de la percepción o recaudación de un recurso cuando los fondos resultantes ingresan o se ponen a disposición de una oficina recaudadora, de un agente del Tesoro nacional, o de cualquier otro funcionario facultado para recibirlos. A nivel provincial, el artículo 78 de la misma ley establece: “el presupuesto de recursos se considerará ejecutado en el momento en el cual se perciben los mismos por cualquier oficina o agencia recaudadora”. El adecuado registro de los recursos en tiempo y forma, permite la ejecución de los créditos establecidos en la respectiva Ley de presupuesto de cada año.

- Las conciliaciones bancarias: entendiéndose las mismas como el proceso de confrontar y conciliar los valores registrados por la tesorería en los libros banco de sus cuentas corrientes, con los extractos emitidos por la entidad bancaria. Para la Contaduría General es fundamental contar con la información de los movimientos de fondos. El saldo contable de las cuentas bancarias es posible llevarlo a través de herramientas que permiten realizar conciliaciones automáticas, y si esta herramienta está enmarcada en un sistema integrado, la tarea es facilitada y la información, más segura.

En todos estos aspectos, el rol de la Tesorería es muy activo, ya que debe prever el registro integral de los ingresos y del pago en tiempo real, a los fines de garantizar la aplicación de los principios de transparencia, regularidad financiera, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.

3.1 Vinculación con el Sistema de Crédito Público

Las operaciones de crédito público, denominadas deuda pública, están directamente relacionadas con el sistema de tesorería, en virtud de que tanto la obtención de un financiamiento interno o externo, como el vencimiento del pago de intereses o amortización, impactan inmediatamente en el flujo de Caja. Por ello es importante la relación entre ambos sistemas, a los fines de la programación financiera, ya que el no tener las previsiones de los vencimientos de pago de deuda pública, puede ocasionar un costo financiero muy alto.

3.2 Vinculación con el sistema presupuestario

Tal como lo indica una de las competencias de la tesorería, la participación en la elaboración del presupuesto anual, de manera conjunta con el sistema de presupuesto, es muy conveniente, ya que la información de la ejecución que puede aportar la tesorería, para la estimación de los recursos, es muy valiosa para no sobreestimar dichos recursos, así como la información del presupuesto de gastos lo es para las proyecciones financieras que se desarrollan en detalle en el capítulo siguiente.

4 Organización y gestión de las Cuentas Bancarias Oficiales

Tanto a nivel nacional como a nivel provincial, el órgano rector de todo lo relacionado con la base de datos que conforma un registro o padrón de cuentas bancarias, la regulación de la apertura de las cuentas y su mantenimiento, es la tesorería general. El objetivo es garantizar el control y la custodia de los fondos públicos, ya sea determinando que sean depositados en bancos oficiales y que la extracción sea a la orden conjunta de, como mínimo, dos funcionarios responsables.

El decreto nacional N° 1.344/07 dispone que la tesorería general de la nación posee a su cargo el registro de cuentas oficiales en el que estarán incluidas todas las cuentas bancarias correspondientes al sector público nacional y regula la apertura, el mantenimiento y cierre de las cuentas bancarias pertenecientes a los organismos del sector público nacional, diferenciando diversos procedimientos para la apertura de cuentas en moneda de curso legal, apertura de cuentas en moneda extranjera, y apertura de cuentas recaudadoras.

El procedimiento tiene siempre como objetivo mantener el registro de cuentas oficiales actualizado y con motivos fundados respecto de la existencia de las cuentas que lo conforman.

A nivel provincial, el esquema es similar, por cuanto el artículo N° 65 de la ley 9086 establece: "(...) se creará el padrón de cuentas corrientes oficiales que abarque a todas las instituciones del sector público provincial. El mencionado pa-

drón será administrado por el tesorero general de la provincia (...). La tesorería general de la provincia de Córdoba posee también un procedimiento para la apertura de las cuentas bancarias oficiales, y administra el padrón único de cuentas corrientes oficiales, incluso asume el gasto de mantenimiento de dichas cuentas en el banco oficial.

En cada caso, todo pago o egreso de fondos debe ser cumplido por intermedio de bancos oficiales, instituciones bancarias con participación del Estado, u otras instituciones bancarias oficiales o privadas autorizadas.

Desde el punto de vista operativo, tanto a nivel nacional como provincial, los organismos del sector público que deban realizar la apertura de una cuenta bancaria oficial, detallarán en sus pedidos de autorización a la Tesorería General los siguientes aspectos a evaluar:

- a) Banco y sucursal.
- b) Denominación de la cuenta.
- d) Tipo de cuenta.
- e) Moneda.
- f) Funcionarios autorizados a girarla (con indicación de apellido, nombre, número de documento y cargo que ocupa).
- g) Naturaleza y origen de los fondos.
- h) Razones detalladas que hacen necesaria su apertura y que impidan la utilización de otras cuentas existentes, si las hubiera.

Con respecto al cierre de las cuentas bancarias oficiales, tanto en el ámbito nacional como provincial, debe ser comunicado por las jurisdicciones al órgano rector, ya que ésta debe tomar conocimiento para mantener actualizado el padrón.

Otro aspecto a tener en cuenta son los saldos de las cuentas oficiales. El artículo 65 de la ley provincial Nº 9086 establece: “el órgano coordinador de los subsistemas de administración financiera dispondrá la devolución a la Dirección General de Tesorería y Crédito Público de las sumas acreditadas en las cuentas de los poderes, jurisdicciones y entidades del sector público no financiero, cuando estas se mantengan sin utilización por un período no justificado. En estos casos se procederá a notificar y posteriormente a disponer el cierre de aquellas cuentas bancarias que no hayan tenido movimiento originado por el titular de la cuenta corriente durante un año y a transferir a las cuentas de la Dirección General de Tesorería y Crédito Público las sumas acreditadas en dichas cuentas oficiales...”. Es decir, la Tesorería General tiene competencia para disponer el cierre de aquellas cuentas bancarias que no poseen movimiento por más de un año y transferir a ejecución de presupuesto el saldo que existiere. La finalidad de esta competencia es mantener abiertas la menor cantidad posible de cuentas para evitar la existencia de fondos ociosos o inoperativos.

A modo de resumen, las principales características comunes que debemos tener en cuenta son:

- Para la apertura de una cuenta bancaria se debe solicitar autorización a la tesorería general (órgano rector).
- Existencia de un padrón o registro de cuentas oficiales.

- Obligación de comunicación a la tesorería general del cierre de cuentas oficiales.
- Facultad de disponer el cierre por parte de la tesorería general.
- Disposición de fondos con firma conjunta de dos funcionarios, a los fines de un mejor control.

5 Administración del Tesoro

Con el objetivo de aprovechar de la mejor manera las disponibilidades financieras del sector público, existen en la actualidad dos instrumentos conocidos de administración del tesoro público, fundados en el Artículo 80 de la ley nacional Nº 24156 y el artículo 64 de la ley provincial Nº 9086:

“Artículo 80 ley Nº 24156.- El órgano central de los sistemas de administración financiera instituirá un sistema de caja única o de fondo unificado, según lo estime conveniente, que le permita disponer de las existencias de caja de todas las jurisdicciones y entidades de la administración nacional, en el porcentaje que disponga el reglamento de la ley.

Artículo 64 ley Nº 9086.- Cuenta Única o Fondo Unificado. EL órgano coordinador de los subsistemas de administración financiera mantendrá el fondo unificado o instituirá un sistema de cuenta única, según lo estime conveniente, que le permita disponer de las existencias de caja de todos los poderes, jurisdicciones y entidades de la hacienda pública hasta el cien por cien (100 %) de su importe.

5.1 Fondo Unificado

A nivel nacional, El FUCO fue creado por el decreto 8586/47, que estableció la creación de una cuenta especial denominada “Fondo Unificado de las Cuentas del Gobierno Nacional o/Ministerio de Hacienda” en el Banco Central de la República Argentina (B.C.R.A.) Dicho fondo se integraba por todas las cuentas de cualquier naturaleza abiertas o que se crearen en el futuro en el BCRA, a la orden de ministerios, secretarías y dependencias del gobierno nacional (excluyendo las reparticiones autárquicas).

Posteriormente, esas cuentas fueron transferidas al Banco de la Nación Argentina (BNA), ampliándose el alcance del FUCO a los organismos y dependencias involucrados a los servicios de cuentas especiales, obras sociales, organismos descentralizados y empresas del estado.

Con el dictado de la Ley de Administración Financiera en el año 1992, se instituyó el concepto de caja única, y a través de la reglamentación del Art. 80 mediante el Decreto Nº 1344/2007, se mantuvo vigente el FUCO siendo éste integrado “con todas las cuentas bancarias de las jurisdicciones y entidades de la Administración Nacional, incluida la Cuenta Única”.

En cuanto al nivel de utilización, puede llegar al 100% de la suma de los depósitos de las cuentas que lo integren.

A nivel provincial, la Ley Nº 5223 de fecha 13 de Julio de 1973 faculta al Poder Ejecutivo Provincial para “organizar un fondo unificado con todas las cuen-

tas oficiales a la vista existentes en el Banco de la Provincia de Córdoba, cualquiera sea su naturaleza, con excepción de las cuentas:

- a) Superior Gobierno de la Provincia-Ejecución del presupuesto;
- b) Cuentas de la Empresa Provincial de Energía de Córdoba; y
- c) Cuentas de los bancos oficiales.

Dicha ley determinó también que el poder ejecutivo podía utilizar el cincuenta por ciento (50%) del saldo del Fondo Unificado (FUCO) a los fines de atender las obligaciones del tesoro provincial. Dicho porcentaje fue incrementado al ochenta por ciento (80%) en 1975 por ley Nº 5533 y fue llevado al ciento por ciento (100%) en el año 1995 por ley Nº 8448.

La reglamentación de la primera ley fue sancionada con el decreto Nº 2509/1971 donde se establece que el Banco de la Provincia de Córdoba (agente financiero oficial del Estado provincial) debía abrir una cuenta especial denominada "FONDO UNIFICADO DE LAS CUENTAS DEL GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA", que tendría el carácter de *cuenta madre o colectiva* de todas las cuentas oficiales que integren el FUCO, y en la cual, a partir del 1 de agosto de 1971 debían acreditarse todos los saldos de las cuentas oficiales subsidiarias del Fondo Unificado.

En la práctica, el Banco de la Provincia de Córdoba realiza diariamente, a la finalización de la jornada, las transferencias de los saldos de las cuentas oficiales que conforman el FUCO, a la cuenta contable "FONDO UNIFICADO DE LAS CUENTAS DEL GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA" del porcentaje autorizado a utilizar hacia la cuenta Superior Gobierno de la Provincia – Ejecución de presupuesto y al inicio del día siguiente procede a su reintegro a las cuentas de origen, informando dichos movimientos a la tesorería general de la provincia.

La característica principal del Fondo Unificado es que cada una de las cuentas oficiales que lo integran, continúa registrando el movimiento habitual de créditos y débitos, conservando la libre disposición de sus fondos.

5.2 La Cuenta Única del Tesoro (CUT)

El sistema de Cuenta Única del Tesoro (CUT) fue implementado por la tesorería de la nación desde el 1 de enero de 1995, de acuerdo a lo dispuesto por el decreto Nº 1545/94, y se basa fundamentalmente en el mantenimiento de una sola cuenta corriente bancaria radicada en el Banco de la Nación Argentina, operada exclusivamente por la tesorería. En ella se canalizan todos los recursos destinados al tesoro nacional como así también aquellos que son propios de los organismos o que se encuentren vinculados a algún fondo o programa presupuestario específico como así también los créditos externos, donaciones o fondos de terceros excluyendo solamente los recursos de los organismos que por normas legales vigentes no integren la CUT.

Posteriormente, y luego del dictado de la ley Nacional de Administración Financiera, su decreto reglamentario establece en su artículo 80 "el Sistema de la Cuenta Única del Tesoro para el manejo ordenado de los fondos públicos de la administración nacional.

Este sistema atenderá todos los pagos resultantes de la gestión y de los desembolsos comprendidos en la gestión presupuestaria y patrimonial, manteniendo individualizados en la TESORERÍA GENERAL DE LA NACIÓN los recursos propios, los afectados, de terceros y todos aquellos que les correspondan por las asignaciones del tesoro, a cada una de las jurisdicciones y entidades de la administración nacional...”.

A través de la CUT, se efectúan todos los pagos que cancelan las obligaciones contraídas por todos los servicios administrativos de la administración pública, en el marco de la ejecución presupuestaria.

Los servicios administrativos tendrán distintas cuentas escriturales, de características similares a las cuentas bancarias, las cuales son operadas en la tesorería general como si ésta fuera un banco. Las cuentas escriturales son subcuentas de la CUT mediante las que se individualizan las disponibilidades financieras de los distintos organismos que operan dentro de la CUT. La consolidación de las cuentas escriturales forman el saldo de la CUT.

Para cada cuenta escritural el sistema de la CUT genera un extracto similar al bancario en el que se refleja en detalle cada una de las operaciones financieras y sus respectivos saldos.

6 Controles en el sistema de pagos

Tanto a nivel nacional como a nivel provincial, las normativas determinan una descentralización de los pagos a cargo de las llamadas tesorerías jurisdiccionales, dependiendo de los importes y de los conceptos por los cuales deban realizarse pagos.

A nivel nacional, esa diferenciación quedó establecida de la siguiente manera:

A) La Tesorería General de la Nación, “Pagador TGN”, será el agente pagador cuando el monto bruto de la obligación sea mayor o igual a \$ 300.000 y en los siguientes casos cuando cualquiera sea el monto de:

- 1) Pago de haberes y gastos relativos a la seguridad social.
- 2) Pago de construcciones y bienes preexistentes.
- 3) Pago de erogaciones figurativas.
- 4) Pago de retenciones.
- 5) Pago de deuda pública.
- 6) Pago de fondos rotatorios.

B) El Servicio Administrativo Financiero, “Pagador SAF”, cuando el monto bruto sea menor a \$ 100.000 a excepción de los enunciados en el punto A) de 1) a 6) y cuando cualquiera sea el monto en los casos de:

1) Pago de comprobantes pasibles de pago financiadas con fuentes no administradas por la TGN.

2) Pago de comprobantes pasibles de pago sin imputación presupuestaria.

(Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas de la Nación – Sistema de Tesorería – Versión 1.0 – fecha 01/02/2013. <http://forotgn.mecon.gov.ar/sistematgn/sisteso.pdf> - Resolución SH 404/2013)

El inciso B) al mencionar “Servicio Administrativo Financiero”, se refiere a las Tesorerías dependientes de las diversas Jurisdicciones pertenecientes a la Administración Central.

A nivel provincial, la resolución de la Secretaría de Administración Financiera N° 02/2014 – Anexo “A” en primera instancia cita el concepto de “cargo” de un documento contable que ordena un pago, entendiéndolo como la responsabilidad del organismo que deba rendir cuentas del pago.

En función a dicho concepto se distinguen los siguientes cargos de rendición:

1) Con cargo a la tesorería general de la provincia:

- a) Los documentos que ordenan a pagar, emitidos a favor de un único beneficiario, y por montos superiores a treinta (30) veces el índice uno (1) a que se refiere la ley N° 5901 normativa de ejecución de presupuesto. (Para el año 2015 dicho índice es de \$8000, según la ley anual de presupuesto, por lo que serán a cargo de la tesorería general los documentos que ordenen a pagar importes mayores a \$ 240.000 a favor de un único beneficiario).

Quedan exceptuados de esta regla los documentos en los que se ordene el pago de intereses por mora, en cuyo caso el documento podrá emitirse sin limitación de monto ni de beneficiarios.

- b) Los documentos que ordenan a pagar servicios públicos de energía eléctrica, agua corriente, telefonía fija y gas natural, independientemente de su monto.

2) Con cargo al servicio administrativo financiero:

- a) Emitidas a favor de un único o múltiples beneficiario/s.

- b) Por montos individuales por beneficiario hasta treinta (30) veces el índice uno (1) a excepción de aquel documento de pago que tenga por objeto atender pagos por reparaciones de establecimientos educacionales en las localidades del interior provincial que se efectúen por medio del ministerio de obras y servicios públicos y hasta el límite de ciento veinte (120) veces el índice Uno (1).

- c) El límite del monto total del documento de pago será de cien (100) veces el índice Uno (1), para proveedores y contratistas, a excepción de aquel que tenga por objeto atender pagos por reparaciones de establecimientos educacionales, en las localidades del interior provincial que se efectúen por medio del ministerio de obras y servicios públicos y hasta el límite de ciento veinte (120) veces el índice Uno (1).

- d) Sin límite, para el resto de los pagos no incluidos en el punto anterior y para subsidios y ayudas económicas.

Una de las principales funciones de cualquier tesorería es cumplir con las obligaciones o deudas asumidas por el estado, que impliquen un pago.

El artículo 82 de la ley 9086 define al pago como “la cancelación de las obligaciones asumidas con terceros y la efectivización -total o parcial- de la orden de pago o el documento que haga sus veces. El momento del pago se materializa con la entrega o puesta a disposición, del cheque, la transferencia, el efectivo u otros valores aceptados por el tercero beneficiario”.

Un pago es correcto cuando se entrega la cantidad de dinero exacta (luego de deducidos impuestos, multas, y todo otro rubro que por derecho corresponda) a quien resulta acreedor.

Pero muchas veces la cantidad de dinero no debe ser entregada a la persona que fue acreedor originariamente, sino a un tercero que posteriormente adquirió esa condición. En estos casos es necesario extremar recaudos, para orientar correctamente cada pago.

En la provincia de Córdoba, desde el año 1996, comenzó a registrarse un crecimiento de las cesiones de crédito realizadas por los acreedores del Estado a sus financistas, y de los embargos ordenados judicialmente en contra de los acreedores del Estado que no cumplieron acabadamente sus obligaciones con otros particulares. Esto obligó a extremar recaudos para evitar errores en los pagos. Desde el principio se trabajó sobre papel, llevando minuciosa cuenta de las cesiones y de los embargos, y del cumplimiento de los pagos. Pronto, se vio la necesidad de hacer públicos dichos registros y su utilización, contando con el apoyo de herramientas informáticas. A partir de esa inquietud, y desde el 2002, fue naciendo y perfeccionándose el Registro Único de Cesiones y Embargos, que hoy se aplica en toda la Administración Pública de la Provincia de Córdoba.

6.1 Cesiones y embargos

La cesión “causa el embargo del crédito a favor del cesionario” (artículo 1467 del Código Civil).

Podría entenderse en esa frase que cesión y embargo fueran conceptos similares, pero lo único que tienen en común es que tienen como consecuencia que el pago debe realizarse a una persona distinta del acreedor original y hasta el monto cedido o embargado.

La diferencia en cambio, nace desde el origen de cada uno de los institutos:

- La cesión se origina en un contrato entre partes que afecta a la administración (art. 1434 y siguientes del Código Civil),
- El embargo nace de una orden judicial que la administración debe cumplir (art. 472 y 536 de la ley provincial N° 8465 - Código Procesal, Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba).

Es decir, la fuente legal de cada instituto no es la misma, ya que un embargo se origina en los códigos procesales, por vía de ejecución de sentencia o para garantizar preventivamente el cumplimiento de una eventual sentencia favorable (Art. 456 y 466 de la Ley 8465 -CPCC) y una cesión de créditos se basa en

el Código Civil que las define y regula en un título específico, entre los artículos 1434 a 1484.

En cuanto a las consecuencias de cada instituto, podemos resaltar que:

- Un embargo afecta a los créditos en cabeza del embargado con el alcance indicado por el juez, por lo tanto, si no se puede cumplir con el primer pago porque es realizado por facturas o certificados de obra que fueron cedidos con anterioridad a la recepción del oficio, deberá cumplirse sobre facturas o certificados de obra que no hubieren sido cedidos, o que lo hubieren sido luego de notificado el embargo mediante oficio.
- Una cesión afecta al crédito representado en determinadas facturas o determinados certificados de obra, por lo tanto, si se abonan esas facturas o esos certificados de obra ejecutando un embargo notificado con anterioridad a la cesión, ésta nunca será cumplida (Art. 1434 del Código Civil).

6.2 Cesión de créditos

La cesión de créditos es un contrato que existirá “cuando una de las partes se obligue a transferir a la otra parte el derecho que le compete contra su deudor” (art. 1434 del Código Civil).

Interesan los contratos en los cuales un particular le cede a otro particular un crédito que tiene contra la administración del Estado.

En la provincia de Córdoba, y partiendo de la necesidad de preservar la responsabilidad de los agentes y funcionarios involucrados en la línea de pagos, se establecieron en la resolución de la Secretaría de Administración Financiera N° 02/2014 – Anexo “A”, una serie de requisitos a cumplir por las partes para que un contrato de cesión sea cumplido por la administración:

- 1) Escritura pública (preferente, no excluyente).
- 2) El escribano debe acreditar la identidad y la personería de los firmantes, especialmente del cedente, de su capacidad para el acto y dejando constancia de la documentación que tuvo a la vista para dar fe.
- 3) Descripción precisa del crédito cedido (monto, origen, número y fecha de factura, número del certificado de obra pública y obra a la que corresponde, etc.).
- 4) Constancia de si la cesión es por el total del crédito descripto, por un porcentaje o por una suma fija inferior al total instrumentado en la factura o el certificado.
- 5) Fecha de notificación (quien la recepta debe verificar que sea exactamente la del día en que tal notificación se practica).

6.3 Embargo

Un embargo es una orden emanada del Poder Judicial, de cumplimiento obligatorio para quien es destinatario de ella.

Dicha orden es librada por el tribunal que entiende en la causa en que una persona fue demandada, y tiene por objeto garantizar que la sentencia sea cumplida, independientemente de la buena o mala voluntad del deudor.

Lo expresado se materializa mediante una orden que, para ser registrada y atendida, debe constar en un escrito denominado oficio, que deberá reunir los siguientes requisitos detallados en la resolución de la Secretaría de Administración Financiera N° 02/2014 – Anexo “A”:

- 1) Carátula del expediente en que fue librado.
- 2) Juzgado y Secretaría.
- 3) Apellido y nombre (o razón social) del embargado.
- 4) Monto del embargo.
- 5) Crédito contra el que se aplicará el embargo.
- 6) Banco en que debe ser depositado el dinero.
- 7) Número de cuenta en la que debe realizarse el depósito.
- 8) Firma de juez y secretario.

De no constar todos estos datos, el oficio no puede ser cumplido, y debe ser devuelto al Tribunal, indicando las omisiones específicas.

En la ejecución de un embargo, se debe tener en cuenta su alcance, que puede ser:

- 1) contra cualquier crédito que tenga a percibir el embargado;
- 2) contra créditos generados en una determinada jurisdicción;
- 3) contra créditos generados por una determinada repartición u organismo de una jurisdicción;
- 4) cualquier otra alternativa que el juez disponga.

Si confluyen una cesión sobre una factura o certificado con un embargo contra el acreedor original, se cumplirá con lo que primero haya sido notificado a la administración.

Otro control que debe realizar una tesorería antes de efectuar cada pago, es el relacionado con las retenciones impositivas. Cada tesorería está obligada a actuar como agente de retención de impuestos nacionales y provinciales, y realizar posteriormente los depósitos de las retenciones a los distintos organismos recaudadores (AFIP, D.G.R., Caja de Previsión para Profesionales de la Salud de la Provincia de Córdoba), ello dependerá de cada legislación en particular y de la situación impositiva del acreedor.

Volviendo al artículo 82 de la ley provincial, citado previamente, es oportuno aclarar que a los fines de la determinación de la etapa presupuestaria del pagado en la contabilidad de la provincia de Córdoba, el momento en que la misma se ejecuta es con la “puesta a disposición” del elemento de pago a favor del beneficiario. En cambio, a los fines de la rendición de pagos al Tribunal de cuentas de la provincia, el momento relevante es la “entrega” del elemento de pago al beneficiario.

En los casos en que los libramientos se efectúen con cheques, la “puesta a disposición” ocurre desde el momento en que los cheques se encuentran firmados y autorizados para el pago, pero en la actualidad, el 90% de los pagos se realizan de manera electrónica, por lo que la diferencia de momentos remarcada en el párrafo anterior es mínima.

Este último mecanismo de pago posee como ventajas una mayor agilidad administrativa, disminución de costos y gastos bancarios, así como mayor transparencia, seguridad y simplificación de manera notable en las gestiones que deben realizar los acreedores para procurar su cobro.

Por otra parte, es conveniente que en todo el sector público se adopte el medio electrónico de pagos como mecanismo principal para incrementar la sustentabilidad y el ejercicio de la responsabilidad social para con los contribuyentes y el ambiente en lo que hace a optimización de recursos.

CAPÍTULO XII

PROGRAMACIÓN DEL TESORO

1 El proceso de programación financiera

Definición

La programación financiera es un proceso en el cual se plantean distintos escenarios de estimaciones posibles de flujo de fondos futuro, en función de variadas hipótesis, en las que se identifican la estacionalidad de los recursos y gastos previstos en la ley de presupuesto que determinan el saldo de caja, para cada subperíodo que integra el ejercicio fiscal.

Objetivos

Generar información confiable y con la mayor anticipación para que la toma de decisiones en la ejecución presupuestaria, sea lo más racional y eficiente posible, tendiendo a optimizar los recursos de tesorería, de modo que se les asegure a las distintas unidades ejecutoras del gasto, una oportuna percepción de los recursos y así permitirles proveer los servicios que el Estado proyectó, de una manera efectiva y regular.

La programación financiera se puede planificar a corto, mediano y largo plazo, debiendo existir una total coordinación entre los distintos períodos, de modo que las modificaciones que se producen en alguno de estos se deben reflejar en los otros. Se trata de un proceso dinámico que se va actualizando permanentemente a medida que las cifras reales van reemplazando a las proyectadas.

Método

El método no se encuentra definido en la legislación nacional, ni en la legislación de la provincia de Córdoba.

La ley 24.156 de la nación, tan sólo establece en su art. 34 la necesidad de la programación física y financiera del presupuesto de las jurisdicciones de la administración, a fin de garantizar el cumplimiento del equilibrio presupuestario, coor-

dinando estimación de recursos y fuentes financieras que se esperan, con autorizaciones de gastos en las distintas etapas.

En la provincia de Córdoba, la ley 9086 de administración financiera en su art. 71 Inc. C, dentro de las competencias de la tesorería, dispone la de programar el flujo de fondos y el presupuesto de caja de la administración general, pero no establece una metodología de trabajo.

En la práctica, y expresado de una manera simple, el método es: *saldo inicial, más ingresos, menos los pagos, igual al saldo final*.

Es importante elaborar distintos escenarios fiscales en base a simulaciones basadas en diferentes hipótesis para las variables relevantes como ingresos impositivos, no impositivos o de capital, pagos, activos y pasivos financieros, siempre en total coordinación con los órganos rectores de los sistemas de presupuesto, crédito público y contable.

1.1 Estimación de ingresos y gastos

Tanto en la estimación de ingresos como en la de gastos es importante realizar la mayor desagregación de conceptos posibles, de modo que facilite percibir adecuadamente las diferencias que se plantean en los distintos escenarios que se vayan construyendo. Esta desagregación, puede coincidir con las partidas presupuestarias o usar otros criterios de clasificación de rubros que le soliciten los distintos estamentos de decisión.

En una programación financiera anual las cifras iniciales estarán dadas por los recursos, otros ingresos, gastos y demás erogaciones aprobadas por ley de presupuesto general del ejercicio fiscal correspondiente y a partir de allí, se determinarán las cifras que se asignarán en los distintos sub-períodos mensuales, trimestrales o que se considere planificar.

Periódicamente y en función del desempeño de los ingresos y gastos reales, en comparación con los presupuestados, se irán ajustando las cifras.

Para realizar estos ajustes es importante requerir la intervención de las reparticiones especializadas que participaron en la confección del presupuesto, quienes se encargarán de proyectar los montos y la estacionalidad de los mismos para los distintos períodos en base a la utilización de datos históricos ajustados con la utilización de supuestos macroeconómicos y otros factores que influirán en la recaudación de los distintos tributos, teniendo en consideración las posibles variaciones de índice de crecimiento de PBI, valor de divisas, índices de inflación, como así también las modificaciones impositivas previstas para el período a proyectar, de manera que les permita estimar los montos y la estacionalidad de los ingresos, de la forma más eficiente.

En la Tesorería de la Nación se utiliza la información y los datos proporcionados por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía.

En el caso de la Provincia de Córdoba las estimaciones correspondientes a los ingresos son proporcionadas por la Secretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Finanzas, de la cual depende la Dirección General de Rentas.

En lo referente a la proyección de otros ingresos corrientes y de capital se utilizarán los valores establecidos en el presupuesto, determinando su estacionalidad en base a datos históricos u operaciones específicas previstas en el mismo, y a la información que vaya surgiendo de la ejecución presupuestaria.

La estimación de egresos debe incluir no solo los gastos previstos en el presupuesto, sino también los pagos de deuda de ejercicios anteriores.

Al efectuar la desagregación de los egresos es importante distinguir entre aquellos inelásticos como por ejemplo sueldos y compromisos financieros garantizados, de los más elásticos. Ello nos facilitará la confección de los distintos escenarios que serán presentados para la toma más racional de decisiones y que permitirán solucionar déficits de caja momentáneos.

El proceso de programación financiera se completará cuando se vaya efectuando el control periódico de las cifras de ejecución real, y que comparadas con las proyectadas, determinarán los posibles desvíos a futuro. Estos desvíos irán generando ajustes en los períodos siguientes tanto de corto, mediano y largo plazo.

1.2 Importancia de la programación en la ejecución presupuestaria y financiera

Los sistemas de Tesorería tienen en la programación financiera una herramienta que les permite, a través de la generación de distintos escenarios fiscales, acceder a información clave para la toma de decisiones por los distintos estamentos que participan en la administración de fondos públicos.

Se podrá prever con la debida anticipación, posibles faltantes financieros o excedentes que puedan surgir luego de que se establezcan los niveles mínimos de caja necesarios.

De esta manera se planificará como cubrir de la manera más eficiente los faltantes previstos o como se invertirán los excedentes y por qué tiempo. Con cuanto más días de anticipación se detecten posibles faltantes de caja o excedentes, será más fácil y económico planificar el uso de distintas herramientas financieras para solucionar estos posibles desfases de ejecución.

También se podrá monitorear el cumplimiento de reglas fiscales u objetivos de política en los sub períodos del ejercicio que se establezcan.

Las cifras que surjan de la programación financiera pueden en determinadas ocasiones incidir en la periodicidad de la ejecución presupuestaria.

La información del devengado presupuestario nos permitirá precisar con mayor exactitud las necesidades financieras futuras para cumplir los plazos de pago prometidos por cada una de las reparticiones.

Es por ello que debe existir una estrecha relación y coordinación entre los sistemas de contaduría, de presupuesto, de crédito público y de tesorería que irán proveyendo datos de la ejecución presupuestaria que permitirán realizar proyecciones más precisas a medida que avance el ejercicio en consideración.

De esta forma, se evitarán inconsistencias en la ejecución presupuestaria entre los flujos de ingresos o de financiamiento esperado comparados con los efec-

tivamente percibidos, los compromisos asumidos y las obligaciones devengadas que pueden generar faltantes o sobrantes de caja con fuertes costos de oportunidad para la administración.

2 Elaboración y administración de la Caja del Tesoro

El presupuesto de caja del tesoro es una herramienta que posee la tesorería que le posibilita cuantificar los recursos que le permitirán cubrir los gastos necesarios para cumplir los objetivos fijados en el presupuesto anual y particionado en períodos de tiempo menores al anual.

Los modelos de gestión estratégica modernos tienden a lograr que el saldo de caja del tesoro sea suficiente para no entorpecer la ejecución presupuestaria, pero que tampoco se generen saldos ociosos importantes, es por ello que la elaboración del programa de caja, cobra vital importancia.

En el orden nacional la ley 24.156 en su art. 74 Inc. h) destaca como una de las competencias de la tesorería, el elaborar anualmente el presupuesto de caja y realizar el seguimiento y evaluación de su ejecución.

En el Manual *Sistema de Tesorería* elaborado por la Tesorería General de la Nación, (en su versión actualizada a febrero de 2013), se especifican las instrucciones para elaborar el programa de caja, describiendo el proceso de elaboración del programa consolidado entre la Tesorería General y cada servicio administrativo de la administración nacional.

Tanto en la Tesorería de la Nación como en la de la provincia de Córdoba, una vez definida la programación financiera ya descripta, y adoptado alguno de los escenarios propuestos, se comunica a las distintas sub administraciones las cifras asignadas y se elabora en conjunto un programa de flujos de fondos mensuales o trimestrales consolidado de toda la administración pública.

Este mecanismo permite obtener el programa de caja consolidado del conjunto de la administración y con ello estimar el resultado financiero y la evolución proyectada de la liquidez.

Periodicidad

En el Manual *Sistema de Tesorería* de la Tesorería de la Nación se describe un proceso denominado Programación de la ejecución en donde se determinan cuotas trimestrales, y en ellos se asigna un techo financiero para cada jurisdicción clasificando los pagos utilizando los clasificadores presupuestarios por objeto de gasto, económicos, jurisdiccional y/o combinaciones de los mismos, con distintos grados de apertura en cada caso.

Para la fijación de los techos periódicos se toma en cuenta por cada jurisdicción la deuda inicial proveniente de gastos devengados no pagados vencidos y a vencer, como así también la cuota de saldo devengado disponible que determina la disponibilidad para ejecutar gasto de cada sector de la administración. La suma de todos estos conceptos, permite visualizar un escenario inicial que fija un máximo a pagar teórico, del que se partirá para asignar el porcentaje efectivo de pago programado para el período definido.

Fijada la asignación de caja para el período de cada jurisdicción, se comunicará a las distintas autoridades técnicas y políticas y a los responsables de la administración de las tesorerías jurisdiccionales. Esto les ofrecerá una herramienta de apoyo a la gestión de gobierno que les permitirá controlar y priorizar los gastos, logrando una mayor eficiencia en el cumplimiento de los objetivos de los distintos programas establecidos en el presupuesto.

Una vez finalizado en período trimestral escogido, los saldos pendientes de utilización de cada jurisdicción, quedan anulados para poder planificar el nuevo horizonte financiero, considerando las variaciones presentadas y las nuevas perspectivas económicas y financieras.

En la provincia de Córdoba, se utiliza un sistema similar, pero con cuotas mensuales que, como en la nación, surgen de procesar los requerimientos de necesidades de cada jurisdicción y entidades, cotejando con las estimaciones de recursos y las distintas fuentes financieras a percibir en el período.

Es importante el seguimiento de la ejecución y el análisis de los saldos disponibles y desvíos a través del pagado diario que permitirán efectuar potenciales economías y/o autorizaciones de aumento de los techos fijados para determinados casos particulares que lo ameriten.

3 Instrumentos vinculados con la programación del Tesoro

Poseer una sana política de administración de liquidez es uno de los objetivos principales de los sistemas de tesorería, ya que le permitirá lograr un manejo eficiente de todos los recursos.

Es importante que esta política de liquidez sea flexible, de manera que le permita adaptarse a distintos contextos económicos y políticos que pudieran surgir, que requieran reaccionar rápidamente y de esa manera mitigar los efectos sobre los compromisos programados.

En la administración tanto de los activos como de los pasivos financieros, se cuenta con distintos instrumentos que le permiten a la tesorería manejar los excedentes financieros y también los faltantes de caja que pudieran surgir de la ejecución del ejercicio.

Se hace necesario tener información, control y monitoreo de los niveles mínimos de liquidez necesarios para cumplir oportunamente con los compromisos de pago y también de los excedentes que se puedan generar, para de esta manera prever con mayor anticipación el uso de las distintas herramientas que se disponen, tanto para la colocación de excesos de liquidez, como para la solución de faltantes que pudieran surgir.

En cuanto a los excedentes que pudieran generarse en períodos *intra* anuales, tanto la tesorería nacional, según lo dispone la ley 24.156, como la tesorería de la provincia de Córdoba de acuerdo a lo normado por ley 9086, están facultadas para su aplicación en distintas operaciones remuneradas como plazos fijos o adquisición de títulos públicos o cualquier tipo de operación habitual en los mercados financieros.

Existen imposiciones a plazo fijo con cláusulas de cancelación anticipada que si bien reeditúan menor interés, le permite a los tesoros pre cancelar los mismos y de esa manera se minimizan eventuales riesgos de liquidez.

Ambas tesorerías (nación y provincia de Córdoba) están autorizadas a intervenir emitiendo opinión técnica previa, en las inversiones temporarias de fondos inmovilizados de las diferentes jurisdicciones y entidades.

Existen otras herramientas importantes para lograr una eficiencia en la utilización de los saldos disponibles que poseen las tesorerías, que fueron explicadas en mayor detalle en el capítulo anterior. Una de ellas es el sistema de cuenta única del tesoro (CUT) utilizado por la tesorería de la nación e implementado en algunas Provincias y otro es el Fondo Unificado de Cuentas Oficiales (FUCO), utilizado en la provincia de Córdoba, que posibilitan garantizar un capital de trabajo suficiente para administrar las deficiencias estacionales de caja en el corto plazo y de manera no onerosa.

4 Sistemas de control aplicados a la Tesorería

En la tesorería de la nación el control externo lo efectúa la Auditoría General de la Nación de acuerdo a lo establecido en la ley de administración financiera y sistema de control N° 24.156

El Fondo Monetario Internacional, del cual Argentina es miembro, envía misiones de expertos que evalúan la marcha de la economía y, como su metodología se realiza en base a lo efectivamente recaudado y pagado, la información que se extrae de la tesorería es de gran importancia.

En el caso de la Provincia de Córdoba existe un doble control, interno y externo.

El control interno es efectuado por la Dirección de Auditoría dependiente de la Contaduría General que es responsable del control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia es el órgano de control externo del sector público provincial no financiero dispuesto por la Constitución Provincial en sus artículos 126 y 127.

5 Déficit estacional de Caja. Elementos necesarios para su financiación

La Tesorería General de la Nación a partir del año 1993, con la sanción de la ley de administración financiera N° 24.156, cuenta con la posibilidad de emitir letras del tesoro para cubrir desfasajes de caja de corto plazo, tanto en el mercado local como internacional.

En su artículo 82, la citada ley autoriza a emitir letras hasta un monto que fija anualmente la ley de presupuesto y que deben ser reembolsadas durante el mismo ejercicio financiero en que se emiten.

La colocación de estas letras, puede ser por suscripción directa o licitación pública y ser negociables o no negociables en los mercados de valores del país y/o del exterior. Se emitirán con tasa de interés vencido o con tasa de descuento.

Otro instrumento que puede utilizar la tesorería de la nación para financiamiento a corto plazo es el de operaciones de venta presente y compra futura de títulos públicos. Consiste en operaciones de venta de títulos en cartera de la tesorería con acuerdos de recompra a un plazo establecido, celebrados con entidades financieras en el marco que le brinda el artículo 44 de la ley complementaria permanente de presupuesto N° 11.672 (t.o.2005).

A partir del año 2002 el tesoro nacional comienza a financiarse a través del BCRA con adelantos transitorios. La carta orgánica del BCRA, autoriza al mismo a otorgar adelantos transitorios al gobierno nacional por un plazo máximo de 12 meses y por hasta un 12% de la base monetaria y hasta un 10% de los recursos en efectivo que el gobierno haya obtenido en los últimos 12 meses. La reforma de carta orgánica aprobada por la ley N° 26.739 permite que con carácter excepcional y si la situación o las perspectivas de la economía nacional o internacional lo justificaran extender el plazo hasta 18 meses.

Los adelantos transitorios deben ser reembolsados al BCRA en el plazo estipulado. Si así no ocurriera, no se podrá volver a usar este financiamiento, hasta que la suma adeudada haya sido cubierta en su totalidad.

La tesorería de la provincia de Córdoba para su financiamiento a corto plazo, según establece la ley de administración financiera N° 9.086 en su artículo 62, está facultada a emitir letras, pagarés o medios sucedáneos de pago, cuyo reembolso se produzca dentro del ejercicio y por el monto que para operaciones de corto plazo fije anualmente la ley de presupuesto.

Las operaciones que no fueran canceladas dentro del ejercicio financiero se considerarán como operaciones de crédito público y tendrán que cumplir con los requisitos establecidos por la ley para este tipo de créditos.

Otro instrumento que poseen las tesorerías de todos los niveles gubernamentales, es el uso del cheque de pago diferido. Se trata de una orden de pago librada a una fecha determinada posterior a la de libramiento contra una cuenta corriente, la que deberá tener fondos suficientes a la fecha de depósito del valor emitido. Dicho cheque no podrá ser presentado a su cobro antes de la fecha establecida en el mismo.

Aún cuando la emisión de este tipo de instrumento sea legal, su utilización es indicativa de dificultades financieras, por lo que no es prudente el uso de esta herramienta sin realizar un estudio previo de conveniencia.

6 Salidas de información de la Tesorería

Tanto en la tesorería general de la nación como en la de la provincia de Córdoba, con la puesta en funcionamiento del sistema único de administración financiera, ambas reparticiones funcionan como una central de registraciones primarias del sistema contable, funcionando en una integración total con la contaduría general.

Las tesorerías cargan e informan al sistema los movimientos de fondos, pagos y efectúan las conciliaciones bancarias, en un proceso automático con contaduría, donde la tesorería informa en un nivel analítico y la contaduría lo hace en uno sintético.

La tesorería general de la nación elabora informes de indicadores de gestión con el fin de brindar información a la ciudadanía y para la toma de decisiones por parte de las autoridades. Estos indicadores pueden ser consultados en la página de la tesorería general de la nación www3.mecon.gov.ar/tgn/gestion/gestion.asp y son elaborados en forma diaria o trimestral. Allí se pueden consultar cotizaciones de títulos públicos en dólares y en pesos, cotizaciones de las principales monedas del mundo, las diferentes tasas del Bco. Nación Argentina, cotizaciones de bolsas mundiales, datos del Banco Central como base monetaria, adelantos transitorios, reservas internacionales y datos sobre las LEBACS.

En ambas jurisdicciones (Nación y Provincia) se implementaron servicios para que los acreedores del estado obtengan información del sistema, ingresando al mismo con claves autorizadas y personales que les permiten informarse al instante de las transferencias efectuadas a sus cuentas bancarias.

A esta información se accede en la nación ingresando al sistema eProv de autoconsulta web, desde el link <https://epro.v.mecon.gov.ar> con datos de CUIT y clave fiscal de AFIP.

A nivel de Provincia de Córdoba se accede a través de la página de gobierno <https://www.cba.gov.ar/> e ingresando al portal "Pago a Proveedores".

A este servicio, se le adiciona el pago a través de transferencia bancaria, que no sólo elimina el uso del cheque e incrementa la seguridad en los pagos, sino que, si se analiza en profundidad, contribuye al uso racional de los recursos naturales y a disminuir los factores contaminantes del ambiente, disminuyendo movimientos de vehículos, atención de personal, registros duplicados, pérdidas de tiempo. En la provincia de Córdoba se tuvieron en cuenta todos estos beneficios cuando se decidió comenzar a trabajar en su implementación.

BIBLIOGRAFÍA

Argentina. Ley N° 24.156, *Administración Financiera y De Los Sistemas De Control Del Sector Publico Nacional*.

Argentina. Decreto Reglamentario N° 1377/2007 (04/10/2007) *Reglamentación De La Ley N° 24.156 Administración Financiera Y De Los Sistemas De Control Del Sector Publico Nacional*.

Argentina, Córdoba. Ley 9.086 (publicación B.O.: 21.02.03) *Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial*, Córdoba.

Argentina, Córdoba. Decreto Reglamentario N° 150/2004 (publicación B.O.: 25.03.04) *Reglamentación de La Ley N° 9086 De Administración Financiera Y Del Control Interno De La Administración General Del Estado Provincial*.

Argentina, Córdoba. Resolución N° 04/2011 (Fecha 04/05/2011) de la Secretaría de Administración Financiera dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. *Compendio de Normas y Procedimientos*. Modificatoria de Resolución del Ministerio de Finanzas N° 175/07 Anexo A, Título I.

Argentina. Decreto Reglamentario N° 1545/1994 (31/08/1994) *Cuenta Única del Tesoro*. (<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/10000-14999/13029/norma.htm>)

Argentina. Decreto Reglamentario Nº 8586/1947 *Fondo Unificado de las Cuentas del Gobierno Nacional*.

Argentina, Córdoba. Decreto Reglamentario Nº 2509/1971 (30/07/1971) *Fondo Unificado de las Cuentas de la Provincia de Córdoba*.

Argentina, Córdoba. Ley Nº 5223 (13/07/1973) *Fondo Unificado de las Cuentas del Gobierno Nacional*.

Ministerio de Economía y Finanzas de la Nación – Sistema de Tesorería – Versión 1.0 –fecha 01/02/2013. <http://forotgn.mecon.gov.ar/sistemtgn/sistes0.pdf>

Argentina, Córdoba. Ley Nº 8465 - *Código Procesal, Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba* .

Argentina, Código Civil de la Nación Argentina.

Argentina, Ley Nº 11.672 .*Complementaria Permanente de Presupuesto*.

Argentina, Ley Nº 26.739. *Reforma de Carta Orgánica*.

Argentina, Resolución de la Secretaria de Hacienda Nº 404/2013

Las Heras, José M. (2010). *Estado Eficiente. Administración Financiera Gubernamental. Un enfoque Sistémico*. Editorial Omar D. Buyatti. 3° Edición.

SECCIÓN 5

SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

AUTORES

María Gabriela Aldao
Miriam Beatriz Frontera
Luis Ángel Ignacio Gentile
Laura Menapace
Hugo Nicolás Ramia
Lorena Zanon Argenti

CAPÍTULO XIII

CONTABILIDAD PÚBLICA – CONCEPTOS BÁSICOS

1. La hacienda Pública. Su diferencia con la hacienda Privada. Organización de la hacienda Pública

1.1. La hacienda pública

Desde el punto de vista económico podemos definir a la hacienda como la coordinación, administración y/o gestión de bienes por parte de una persona determinada, ya sea física o jurídica, estatal o privada, adquiriendo dichos bienes una entidad propia que los caracteriza y define como hacienda.

La doctrina ha definido a la hacienda como “la existencia de un patrimonio bien determinado, una persona física o jurídica que dispone de él y lo administra, una serie de actos y hechos que constituyen tal administración hacen surgir un ente con caracteres propios que se denomina hacienda. Hacienda es, por consiguiente una coordinación económica de la actividad humana y de los bienes...” (Alé, 1994: 71).

En dicho sentido, puede tanto el hombre, un grupo familiar, una empresa o un ente público estatal, administrar o gestionar económicamente distintos bienes, constituyendo esa coordinación o relación distintas haciendas o patrimonios determinados.

Hecha esta introducción, y adentrándonos al tema puntual de la hacienda pública, podemos definir a la misma como aquella parte específica de la economía, cuyo objeto principal radica en el estudio de la economía del sector público, y se materializa mediante la intervención del Estado en la economía, a través de los ingresos y gastos públicos con el propósito de lograr la consecución de los objetivos y finalidades trazadas.

Cuando hablamos de hacienda pública, debemos definir su concepto desde al menos tres aristas: El primero como los recursos disponibles por parte de un Estado para el cumplimiento de sus actividades y proyectos. El segundo como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. El tercero, que corresponde al más común de todos, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma

como se pueden lograr éstos con recursos limitados (Arango). En este sentido, todo ente estatal -para lograr los objetivos trazados-, debe gestionar la obtención de ingresos y otros recursos, coordinar la ejecución y el control de los gastos e inversiones y, finalmente, elaborar y controlar el presupuesto necesario para realizar las actividades propuestas.

El estudio que lleva a cabo la disciplina de la hacienda pública busca lograr como objetivos fundamentales y finales, la redistribución de los recursos para dar un mayor bienestar a la población en general, mediante una distribución más equitativa de los recursos, en post de la estabilidad y el desarrollo de la economía, objetivos estos que -si se cumplen-, permiten el buen desempeño presente y futuro del Estado y el bienestar general de la población en su conjunto.

Tal como se ha desarrollado en la sección 1, en las últimas décadas se ha producido una transformación de la concepción del papel que debe cumplir el Estado, visto éste como un regulador más activo de los ciclos económicos, transformándose la Hacienda Pública en un verdadero instrumento de política económica.

1.2. Diferencia entre la Hacienda Pública y la Hacienda Privada

La doctrina no es unánime en cuanto a la existencia de diferencias -o no- entre la hacienda pública y la hacienda privada. Parte de la doctrina clásica, entiende que los principios que asisten a ambas haciendas deben ser los mismos, no existiendo diferencias en el tratamiento de ambas, toda vez que tanto el Estado como los privados gozarían de idénticas reglas en cuanto al manejo, coordinación y gestión de los recursos y los gastos que administran. Por el contrario, otros autores denominados modernos consideran que existen diferencias sustanciales entre ambas haciendas, basadas principalmente en los fines, los medios como por la naturaleza de las gestiones.

Enrolados dentro de esta última doctrina, consideramos que no pueden asimilarse ambas haciendas, toda vez que existen diferencias sustanciales que las separan, entre las que se encuentran:

La Finalidad: La principal diferencia que existe entre la hacienda pública y la privada, radica en la finalidad que persiguen. Desde el punto de vista de la hacienda privada, generalmente se busca el lucro en la comercialización de bienes o servicios ofrecidos al mercado para optimizar ganancias reduciendo al máximo los costos de producción. Por el contrario, en la hacienda pública, siempre tiene como finalidad el logro del bienestar general, la protección de los intereses colectivos y la mayor justicia y equidad en la distribución de la riqueza de la forma más eficiente posible.

Los Medios: Otro aspecto distintivo de ambas haciendas, radica en los medios o mecanismos utilizados para la administración, organización y gestión. Mientras que en la hacienda privada sus ingresos provienen casi siempre de aportes privados de capital y sus recursos se incrementan por los resultados económicos positivos de sus ejercicios, la reinversión de utilidades producto del mayor trabajo, productividad y crecimiento en las ventas o comercialización de bienes y servicios; en la hacienda pública, la mayoría de los recursos provienen del poder coactivo del Estado en la imposición y recaudación de impuestos, tasas, contribuciones,

etc., las que son fijadas por leyes nacionales o provinciales y reguladas por los códigos tributarios. En el caso de los entes municipales o comunales, la fijación de los tributos se establece mediante ordenanzas.

Naturaleza de la gestión: Debemos destacar como diferencia fundamental la naturaleza de la gestión en ambas haciendas. En la privada, la decisión individual o colectiva de un directorio es la encargada de determinar el rumbo de la explotación comercial, la organización de la producción o comercialización, el flujo de inversión o la aprobación de los mayores o menores costos. En la hacienda pública, todo se encuentra normado y regulado legalmente, y los funcionarios a cargo de la administración y/o gestión de la misma, deben ajustarse fielmente a los principios de legalidad administrativa y transparencia. Los ingresos y los gastos públicos son fijados y pautados por ley de presupuesto, y la administración debe ejecutar el mandato legal que se sanciona.

1.3. Organización de la Hacienda Pública

El Estado desarrolla la función administrativa para alcanzar la satisfacción de los intereses colectivos de una comunidad, en la búsqueda constante del bienestar general. Basado en el principio de legalidad, y bajo la sujeción de un ordenamiento jurídico determinado, el Estado se organiza bajo una estructura orgánica para llevar adelante la ejecución de actos materiales o de actos administrativos que posibiliten el cumplimiento de los fines colectivos antes mencionados.

La hacienda pública presupone tanto la actividad administrativa que desarrolla el Estado como el conjunto de organismos que realizan dicha actividad. Los organismos de la administración pública son las unidades de organización entre las que se divide la competencia del Estado en materia administrativa, y sus titulares son aquellas personas físicas que forman y exteriorizan la voluntad de éste.

La gestión de la Hacienda pública está en cabeza del Poder Ejecutivo (ya sea nacional o provincial), a través de sus órganos directivos y ejecutivos, quienes lo hacen bajo el marco de la legalidad, involucrando forzosamente la responsabilidad de los administradores que lo llevan a cabo. Es el Poder Ejecutivo el que lleva adelante la administración de la hacienda mediante el desarrollo de la acción administrativa propiamente dicha.

2. Contabilidad. Concepto. Contabilidad del Estado

2.1. Contabilidad. Concepto

Según Miguel Ángel Ale la contabilidad indica el conjunto de cuentas y métodos de registración para “llevar las cuentas” de una administración pública o privada.

Para Fowler Newton la contabilidad es una técnica que como cuerpo de conocimientos podría ser considerada una ciencia o una tecnología.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define a la contabilidad como: “una técnica que se utiliza para producir sistemáticamente y estructurada-

mente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica (Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de La Universidad del Cauca, Colombia).

En definitiva, la contabilidad es la técnica destinada a clasificar, registrar e informar de forma sistemática y estructurada, todas aquellas operaciones cuantificables en dinero, realizadas por alguna entidad económica. Dicha técnica está basada en principios generales y particulares que permiten trazar de forma histórica la vida económica de una organización, facilitando la toma de decisiones futuras que corrijan posibles errores y beneficien en definitiva al ente que la realiza. Por otro costado, la contabilidad proporciona los estados contables o financieros, los que luego son sometidos a diferentes análisis e interpretaciones, siendo información útil y veraz para la futura toma de decisiones.

2.2. Contabilidad del Estado

La contabilidad del Estado, contabilidad Gubernamental o Pública es la rama o tipo de contabilidad que se encarga del registro de las operaciones económicas y financieras de las entidades y dependencias de la administración pública. Así las cosas, todo evento económico cuantificable y relevante que afecte al Estado interesa a la contabilidad gubernamental.

Es mediante la contabilidad gubernamental que los funcionarios responsables de invertir los caudales públicos, rinden cuentas a los organismos competentes sobre su gestión en la administración de los dineros públicos. Por otra parte, la contabilidad gubernamental es una herramienta imprescindible para la elaboración del proyecto de presupuesto anual, toda vez que los proyectos de presupuesto que se envían al poder legislativo para su análisis y aprobación, en gran parte toman la información que proviene de los balances ofrecidos por la contabilidad gubernamental. Es importante destacar que la contabilidad gubernamental está regida por diversas leyes y regulada por varias instituciones.

A nivel nacional, la ley n^o 24.156 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, regula en su articulado el sistema de contabilidad gubernamental nacional, estableciendo en el artículo 85 que el mismo está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.

Asimismo, el artículo 88 de la mencionada ley, determina que la contaduría general de la nación será el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, y como tal responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del sector público nacional.

Por su parte, en la provincia de Córdoba, la organización encargada de llevar adelante la Contabilidad gubernamental, es la contaduría general de la provincia, organismo que goza de rango constitucional.

Al respecto, la ley provincial N° 9.086 (ley de administración financiera y del control interno de la administración general del estado provincial), en su artículo 72 da una definición idéntica del subsistema de contabilidad nacional.

3. Contabilidad como sistema de información. Objetivos

Modernamente, se ha definido y entendido al sistema de administración financiera con un enfoque sistémico e integrado que permite de forma efectiva la toma de decisiones a nivel gubernamental.

En el ámbito nacional, la ley N° 24.156 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, explicita en su artículo 86 los objetivos del sistema de contabilidad gubernamental. Entre los objetivos del sistema el más importante radica en registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades. Por su parte, también es posible procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones, constituyendo una herramienta indispensable para la exposición de la información contable y su respectiva documentación de apoyo, lo que facilita las tareas de control y auditoría. Por último, permitir que la información producida sobre el sector público se integre con la información económica del país.

A nivel nacional la herramienta que se utiliza para brindar información, que a su vez facilita un registro único de transacciones, es el Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF). De este sistema se obtiene como producto final un conjunto de estados contables.

El SIDIF fue diseñado por la Secretaría de Hacienda de la Nación, por medio de la contaduría general de la nación. Se aprobó por la resolución 562/94 de la Secretaría de Hacienda y de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero de 1995.

El SIDIF es un sistema computarizado integral que relaciona el sistema central con sistemas locales que fueron desarrollados con posterioridad al sistema central. En este sistema intervienen funciones de presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, compras y contrataciones.

La base de datos del SIDIF es administrada por la contaduría general de la nación que asegura la confiabilidad de la información que se ingresa por las distintas unidades registradoras a dicha base. A su vez establece los procedimientos contables que deben utilizar esas unidades (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación).

En la provincia de Córdoba en el año 2009, a través de la Resolución (Ministerio de Finanzas) 366/2009 se implementó un Sistema Único de Administración Financiera denominado SUAF, el que se utiliza de forma obligatoria por todos los servicios administrativos financieros que componen la Administración general.

El SUAF constituye un sistema integral e integrado ya que comprende a todos los subsistemas y los procesos interrelacionados. Se apoya en una base de datos racionalmente organizada, que permite elaborar por agregación de la información previamente almacenada, los diferentes tipos de estados financieros que se requieren de la contabilidad gubernamental. Esta concepción de diseño deter-

mina que los distintos estados financieros que se elaboren, al estar técnicamente bien definidos, sean coherentes entre sí, ya que son originados en la misma fuente informativa. Entre los objetivos generales del SUAF, se encuentran llevar adelante una eficiente administración financiera, económica y patrimonial y generar información completa, confiable, oportuna y homogénea para garantizar la mejor asignación de los recursos públicos.

El sistema requiere primeramente del ingreso “entrada” de datos que surgen de los eventos o hechos contables de relevancia. Luego son analizados, ordenados y clasificados, llegando a consolidarse como datos seguros y fidedignos. Por último, los datos consolidados “salen” como información de importancia que permite la toma de decisiones y el control administrativo de lo registrado.

En este marco, uno de los requisitos básicos es que los datos se incorporen una única vez y a partir de ese registro sea factible generar todas las salidas que se demanden. Ese registro debe contener todos los atributos necesarios para su posterior proceso, dado que constituye la entrada única de información. El registro único dota de seguridad y eficiencia al sistema.

4. La importancia de la información contable para la toma de decisiones y el control

Resulta de fundamental importancia realizar un correcto y completo registro contable de todas las operaciones que se realicen en la hacienda pública. Esto es así, toda vez que la información que arrojan los mencionados registros contables permiten:

- 1) Analizar los ejercicios económicos anteriores, posibilitando corregir la acción de gobierno, otorgando herramientas para la toma de decisiones futuras. La información debe ser útil y oportuna debiendo incluir la información económica, financiera, y la evaluación de métodos y objetivos en términos de beneficios y costos.
- 2) Resaltar y exponer la responsabilidad de quienes gestionan los recursos públicos del estado.
- 3) Monitorear y efectuar el seguimiento continuo de las operaciones realizadas con la hacienda pública, permitiendo un control administrativo eficaz y una importante herramienta de transparencia en la gestión pública.
- 4) Permitir el desarrollo de nuevos programas de gobierno, entregando la información necesaria para corregir y confeccionar nuevos presupuestos del estado a fin de obtener estados de gestión presupuestaria, financiera, contable y estadística aptos para la toma de decisiones y desarrollo de nuevas políticas públicas.

5. Ámbito de Aplicación de la Contabilidad Pública

El ámbito de aplicación de la contabilidad pública, radica en delimitar el marco donde se utiliza y aplica dicha ciencia, es decir, a cuáles organismos o entes les es aplicable sus normas y principios.

La contabilidad pública refleja hechos y resultados que provienen de la aplicación efectiva de las normas y/o leyes que regulan la administración de la hacienda pública. Es importante destacar cuál es el ámbito de aplicación de las mencionadas leyes, toda vez que -como se verá en breve- generalmente existen una multiplicidad de organismos, entes u órganos estatales, dependiendo de las distintas estructuras orgánicas que el Estado puede tener.

El ámbito de aplicación del sistema de contabilidad establecido a nivel nacional por la ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional ley N° 24.156 está determinado por el artículo 8 de la mencionada norma.

En dicho sentido, la ley nacional es de aplicación en todo el sector público nacional, el que a tal efecto está integrado por: la administración nacional, conformada por la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las instituciones de seguridad social. También forman parte las empresas y sociedades del estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias. Por su parte, también forman parte los entes públicos excluidos expresamente de la administración nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones. Asimismo deben incluirse los fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional.

En cuanto a la provincia de Córdoba, el ámbito de aplicación del sistema de contabilidad es sensiblemente diferente que el nacional, tal cual lo define el artículo 5 de la ley N° 9086. En dicho marco, el sector público provincial no financiero está compuesto por dos grandes grupos: la administración general y las empresas, agencias y entes estatales. Dentro de la administración general, se encuentra la administración centralizada con el poder ejecutivo, legislativo, judicial, tribunal de cuentas y defensoría del pueblo. En cuanto a las empresas, agencias y entes estatales, la ley hace una enumeración ejemplificativa y no taxativa de las distintas sociedades, empresas o entes que puede formar el Estado.

El Artículo 6 de la mencionada Ley N° 9.086 define los conceptos de Entidad y Jurisdicción, definiendo como Entidad a toda organización pública con personalidad jurídica, patrimonio propio e individualización presupuestaria. Asimismo, las jurisdicciones son entendidas como unidades institucionales entre las que se encuentra el poder ejecutivo, poder legislativo, poder judicial, ministerios y entidades descentralizadas, tribunal de cuentas de la provincia y defensoría del pueblo. Por otro costado, la ley bajo análisis establece que una entidad posee personalidad jurídica y patrimonio propio aunque dependa funcionalmente de una jurisdicción o un poder, definiendo como ente contable a la administración central y a cada uno de los organismos o entidades con personalidad jurídica y patrimonio propio.

CAPÍTULO XIV

SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y SUS CARACTERÍSTICAS

1. Vinculación con el resto de los Sistemas. Sistema contable como elemento integrador

1.1. Sistema de Administración Financiera

Como se expresara en la sección 1, se entiende que los sistemas están integrados cuando es posible fusionar los subsistemas objeto de estudio y formar un solo sistema, a partir de sus elementos básicos. Cuando las partes de un sistema están debidamente integradas, el total opera en forma más eficaz y eficiente de lo que haría la suma de las partes.

Como primera medida debemos distinguir:

- El Sistema de Administración Financiera.
- El Sistema de Información.
- El Sistema de informático.

Teniendo en cuenta que éste último constituye el medio por el cual se materializan tanto el sistema de administración financiera como el sistema de información.

Con respecto al sistema de administración financiera, como lo define la ley de administración financiera abarca un conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

- Se entiende que un sistema es un conjunto de partes o elementos organizados y relacionados que interactúan entre sí para lograr un objetivo.
- En cuanto a los órganos, que pueden ser rectores, son quienes van a

ejecutar o coordinar para llevar adelante la gestión, toma de decisiones y control para el logro de los objetivos institucionales.

La Ley nacional N° 24.156 crea distintos órganos rectores que deberán estar interrelacionados y de los cuales dependerán los distintos sistemas tal como lo establece claramente el artículo 5. Los sistemas creados por la mencionada ley, según el artículo 6 están a cargo de un órgano coordinador que será establecido por el poder ejecutivo nacional. Dicho órgano coordinador será el responsable de dirigir y supervisar la implementación y mantenimiento de los sistemas. En lo que respecta a control interno y externo, la Nación determina en su artículo 7 que la sindicatura general de la nación será órgano rector de los sistemas de control interno, mientras que la auditoría general de la nación el órgano de control externo.

En el ámbito de la provincia de Córdoba, con fecha 19/02/2003, se sancionó la ley provincial N° 9.086 de administración financiera y del control interno de la administración general del estado provincial. Dicha norma, de similares lineamientos que la nacional, derogó la antigua ley de contabilidad N° 7.631 sancionada el 19/11/1987, dejando solo vigentes los capítulos VII (Contrataciones) que finalmente también fue derogado por la Ley 10.155 Régimen de Compras y Contrataciones de La Administración Pública Provincial sancionada el 26/06/2013 y el capítulo VIII (Bienes del Estado) que rige en la actualidad. La norma provincial referenciada, también creó distintos subsistemas integrados dependientes de unidades rectoras centrales, y un órgano coordinador de las mismas. A diferencia de Nación, el órgano coordinador provincial está establecido por la misma ley N° 9.086 en cabeza del ministerio de producción y finanzas – actualmente ministerio de finanzas -, y no en el poder ejecutivo como ocurre en nación.

- Las normas son las reglas que se van a seguir o a las que se van a ajustar las distintas conductas, tareas y actividades que lleven adelante los distintos órganos por ejemplo resoluciones, decretos, leyes, etc.
- Y los procedimientos que son los métodos o técnicas que se aplicarán de una manera determinada en cuanto a las actividades, tiempos y etapas y los cuales serán aplicados por los distintos órganos que a su vez estarán regidos por las normas que delimitan las diferentes actividades.

Esta visión sistémica se ve reflejada en la administración pública a través de los diferentes sistemas. En el ámbito nacional, la Ley N° 24.156 adoptó una concepción sistémica de la administración financiera basada en los sistema de presupuesto; sistema de crédito público; sistema de tesorería y sistema de contabilidad.

El sistema de presupuesto está compuesto por todos los principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todas las jurisdicciones y entidades que conforman el sector público nacional. Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, debiendo mostrar el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese periodo, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas. El órgano rector será la oficina nacional de presupuesto.

El sistema de crédito público, comprende el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos vinculados a la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad nacional, para reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos. La oficina nacional de crédito público es el órgano rector del sistema.

El sistema de tesorería, lo integra todos los órganos, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los ingresos y en los pagos que configuran el flujo de fondos del sector público nacional, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen. El órgano rector del mismo es la tesorería general de la nación quien tiene la responsabilidad de coordinar el funcionamiento de todas las unidades o servicios de tesorería que operen en el sector público nacional.

En lo que respecta al sistema de contabilidad gubernamental, se integra por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos financieros y económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas, siendo el órgano rector la contaduría general de la nación.

Por último, como órgano de control interno del poder ejecutivo de la nación, la ley determina que será la sindicatura general de la nación, unidad dotada de personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera que depende directamente del presidente de la nación. El órgano de control externo del sector público nacional corresponde a la auditoría general de la nación.

En el marco de la provincia de Córdoba, la ley N° 9.086 estableció un sistema integrado de administración financiera compuesto por: subsistema de presupuesto; subsistema de tesorería; subsistema de contabilidad; subsistema de crédito público; y subsistema de inversiones públicas. El Artículo 10 de la mencionada ley N° 9.086, sienta los criterios metodológicos básicos para la interpretación y reglamentación de la misma, estableciendo como ejes principales la interrelación sistémica, que implica que todos los subsistemas deben relacionarse entre sí estando correctamente integrados. Asimismo, dispone la centralización normativa a cargo de las unidades rectoras centrales y la descentralización operativa, asignando a las unidades operativas periféricas, de cada poder, jurisdicción y entidad, la ejecución de los subsistemas.

La administración financiera de la provincia de Córdoba, de forma similar a la nación, está compuesta por los siguientes subsistemas: subsistema de presupuesto, subsistema de tesorería, subsistema de crédito público y subsistema de contabilidad.

En lo que respecta al control de la hacienda pública, el órgano de control interno en materia provincial, está compuesto por la fiscalía de estado y por la dirección de auditoría de la contaduría general de la provincia, quienes actuarán coordinadamente.

Por último, el control externo esta a cargo del tribunal de cuentas, organismo de control regido por la Constitución Provincial (Artículos 126 y 127) y por su Ley Orgánica N° 7.630.

1.2. Sistema de Información

Todo sistema de información tiene por objetivo apoyar la toma de decisiones en los diferentes niveles de las organizaciones. Al momento de su diseño, el primer paso consiste en conocer los requerimientos legales y funcionales, para establecer las salidas del mismo y luego identificar los datos de entrada y el procesamiento necesario para obtener esas salidas.

Como sistemas de información, la ejecución presupuestaria y la contabilidad del estado, responden a objetivos semejantes pero con distintos tipos de enfoques. Por ello pueden utilizarse criterios compatibles de clasificación, a los fines de vincular el plan de cuentas contable con el clasificador presupuestario y obtener un sistema único de administración financiera.

En la actualidad, existe una tendencia generalizada a la utilización de los sistemas de administración financiera integrados, toda vez que la información suministrada por los mismos, tiende a ser más eficiente, veraz y adecuada. Los procesos manuales o tradicionales de registración de la información contable, han sido paulatinamente reemplazados por nuevos y revolucionarios sistemas informáticos que permiten realizar todos los procesos de ingreso, sistematización, ordenamiento y exposición de datos de manera automática, rápida y eficaz, permitiendo una mayor seguridad en la toma de decisiones, constituyendo herramientas de vital importancia para la gestión de todo gobierno u organización gubernamental.

Asimismo, estos sistemas brindan una mayor transparencia en el manejo de los recursos, permitiendo a toda la ciudadanía conocer de forma fidedigna los flujos de ingresos y el destino de los gastos públicos.

Por último, no podemos dejar de mencionar que el sistema informático sirve de soporte material de todo el sistema de administración y de información.

2. Órgano rector del Sistema Contable y sus competencias

Como ya se adelantó al inicio del presente capítulo, tanto la ley nacional N° 24.156 como la ley provincial N° 9.086 de administración financiera, establecen organismos rectores de los subsistemas que la componen, definiendo las competencias de cada uno.

La ley nacional N° 24.156 dispone que la contaduría general de la nación será el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, y como tal responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del sector público nacional. En cuanto al funcionario responsable de dicho órgano rector, el artículo 89 de la ley bajo análisis, dispone que la contaduría general de la nación esté representada por un contador general que será asistido por un subcontador general. Ambos son designados por el poder ejecutivo nacional, requiriéndose título universitario de contador público y una experiencia anterior en materia financiero-contable en el sector público, no inferior a cinco (5) años.

Entre las competencias de la contaduría general de la nación, el artículo 91 de la ley N° 24.156 dispone que será la encargada de:

- Dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional, prescribiendo la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas.
- Cuidar que los sistemas contables que determina puedan ser desarrollados e implantados por las distintas entidades.
- Asesorar y asistir técnicamente a todas las entidades del sector público nacional en la implantación de las normas y metodologías coordinando el funcionamiento que corresponde instituir para que se proceda al registro contable primario de las actividades desarrolladas por las jurisdicciones.
- Llevar la contabilidad general de la administración central, consolidando datos de los servicios jurisdiccionales, realizando las operaciones de ajuste y cierre necesarias y producir anualmente los estados contable-financieros para su remisión a la auditoría general de la nación.
- Administrar un sistema de información financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la administración central, de cada entidad descentralizada y del sector público nacional en su conjunto.
- Elaborar las cuentas económicas del sector público nacional, de acuerdo con el sistema de cuentas nacionales, preparando anualmente la cuenta de inversión.

En el ámbito de la provincia de Córdoba, la ley 9.086 dispone la organización del órgano rector del subsistema de contabilidad en su artículo 74 disponiendo que la contaduría general de la provincia será la unidad rectora central del subsistema "contabilidad" y control interno de la hacienda pública del sector público no financiero. La misma está a cargo de un (1) contador general y dos (2) sub contadores generales, uno de los cuales será el sub contador general de auditoría y titular de la dirección de auditoría. Para ejercer el cargo de contador general se debe tener el título de contador público con una antigüedad de diez (10) años de ejercicio profesional. Es designado y removido por el poder ejecutivo.

El contador general de la provincia, es el funcionario que tiene a su cargo el gobierno interno del organismo con las atribuciones que las leyes o reglamentos le confieren y ejerce la representación de la contaduría general de la provincia. Por su parte, será secundado por el sub contador general de contabilidad con título de contador público que deberá contar con una antigüedad no inferior a dos años de ejercicio profesional, que será su reemplazante natural en caso de ausencia o impedimento y por el sub contador general de auditoría quien será el titular de la dirección de auditoría y reportará directamente al poder ejecutivo, el que deberá poseer título universitario en alguna de las carreras de profesional en ciencias económicas y experiencia en administración financiera u organización o estadísticas y auditoría no inferior a los dos años.

Las competencias de la contaduría general de la provincia se encuentran establecidas en el artículo 75° de la citada ley provincial. Entre las competencias más importantes podemos destacar:

- La facultad de prescribir la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables que deba producir la hacienda pública.
- La responsabilidad de cuidar que los sistemas contables que prescriba puedan ser desarrollados e implantados por las distintas entidades.
- La aplicación e interpretación de las normas relativas a la ejecución del presupuesto.
- Asesora y asiste a las entidades de la hacienda pública del sector público en la aplicación de las normas y metodologías que dicte.
- La responsabilidad de consolidar e integrar la contabilidad de la administración general, coordinando el funcionamiento de las unidades contables operativas periféricas de la administración y las entidades que la componen.
- Debe realizar las operaciones de ajuste y cierre necesarias para producir anualmente los estados contables financieros que integran la cuenta de inversión.
- Debe mantener un sistema permanente de compensación de deudas intergubernamentales, que permita reducir al mínimo posible los débitos y créditos existentes entre las entidades de la hacienda pública.

3. Marco Normativo de la Contabilidad Gubernamental

El marco normativo general de la contabilidad pública es el siguiente:

En el orden internacional

- 1) Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP): Estas Normas son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), siendo 32 normas en base al devengado que exponen y miden en general los bienes y sus costos, los ingresos de los entes y su consolidación. Si bien el uso de las mismas no es obligatorio, las ventajas de su aplicación, radica en que utilizan un lenguaje común posibilitando su comparabilidad y el desarrollo de prácticas uniformes de información financiera. Asimismo permiten reformar el marco gubernamental, cumplir con las rendiciones de cuentas, y aumentar la transparencia en las cuentas públicas.

En el orden nacional

- 1) Ley N° 24.156 - Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional:

En lo que respecta a la órbita nacional, el 30 de septiembre de 1992, se sancionó la ley N° 24.156 de Administración financiera y de los sistemas

de control del sector público nacional derogándose expresamente el decreto-ley N° 23.354, del 31 de diciembre de 1956, ratificado por ley n° 14.467 (ley de contabilidad) con excepción de sus artículos 51 a 54 inclusive (capítulo V- De la gestión de bienes del Estado) y 55 a 64 inclusive (capítulo VI - De las contrataciones). Asimismo se derogaron parcialmente las leyes N° 21.801 de creación de la Sindicatura General de Empresas Públicas y la ley N° 11.672 complementaria permanente del presupuesto.

Este cambio normativo, significó la reforma de un régimen de administración financiera pronto a cumplir las cuatro décadas, ya devenido en poco práctico y no acorde a las necesidades actuales de ese momento. Esta transformación fue asumida como un pilar fundamental de la modernización del Estado y se instauró una cultura gerencial en la que el presupuesto público se define como el instrumento idóneo de gestión y de información de las políticas públicas (Krieger, 2013: 348).

- 2) Decreto N° 1344/2007 – Reglamentario de la ley N° 24.156: el cual entró en vigencia desde el 4 de octubre de 2007.
- 3) Ley N° 25.917 – Responsabilidad Fiscal: Tema que se desarrollará más adelante en la sección 8.
- 4) Decreto N° 1731/2004 – Reglamentario de la ley N° 25.917: el cual entró en vigencia desde el 1° de enero de 2005.

En el orden Provincial

- 1) Ley N° 9.086 - Administración financiera y del control interno de la administración general del estado provincial. Dicha norma fue sancionada el 19 de Febrero de 2003 y publicada en el Boletín Oficial el 21 de Febrero de 2003. Con su aprobación se derogó casi totalmente la anterior ley de Contabilidad N° 7.631.
- 2) Decreto N° 150/2004 y sus modificatorias – Reglamentario de la ley N° 9.086 el cual se sancionó el 15 de marzo de 2004 y se publicó en el Boletín Oficial el día 25 de marzo de 2004. El mismo reglamentó parcialmente la ley 9.086.
- 3) Ley N° 10.119 – Ley de Comportamiento Fiscal del Estado Provincial, sancionada el 12 de Diciembre de 2012 y publicada en el Boletín Oficial el día 28 de diciembre de 2012. Su principal objetivo es obtener información amplia, oportuna y transparente de la gestión pública logrando el cumplimiento de las reglas fiscales y la sustentabilidad de las finanzas públicas.
- 4) Resolución (Ministerio de Finanzas) 220/2013 - Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público Provincial, Normas Generales de Contabilidad y Normas Particulares de Contabilidad del Sector Público Provincial (NPCSP); resolución del Ministerio de Finanzas del día 19 de septiembre de 2013. La mencionada resolución derogó la resolución (Ministerio de finanzas) N° 377/2009 agregando las Normas particulares de contabilidad del sector público provincial.
- 5) Resolución (Secretaría de administración financiera) 02/2014 Anexo A Compendio Normativo.

4. Aplicación de principios generalmente aceptados

Toda actividad o disciplina necesita de un conjunto de reglas básicas o principios que sirvan de norte o guía necesaria para el cumplimiento de sus objetivos o metas.

La técnica contable cuenta con una serie de principios “generalmente aceptados”, los que se conocen como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Normas de Información Financiera. Éstos, constituyen un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente. Asimismo, constituyen parámetros para que la confección de los estados financieros sea sobre la base de métodos uniformes de técnica contable. Lo mismos se aprobaron durante la 7ª Conferencia interamericana de contabilidad y la 7ª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, que se celebraron en Mar del Plata en el año 1965.

Existe una marcada tendencia a unificar criterios, buscando convenir un lenguaje uniforme en materia contable, de lo cual no puede estar exento el sector público.

El ministerio de economía de la nación, entiende a los principios de contabilidad generalmente aceptados como aquellos que establecen la base teórica y los lineamientos fundamentales que regulan los criterios seguidos para la elaboración de los estados contables e informes financieros sobre la evolución del patrimonio y sus transformaciones en el tiempo. En su conjunto expresan el universo de las transacciones y eventos que afectan la gestión patrimonial y los ingresos y egresos de la unidad económica (Ente). Los principios de contabilidad deben aplicarse de manera conjunta y relacionada entre sí. Las bases conceptuales que los conforman guardan relación tanto con el proceso económico-financiero como con el flujo continuo de operaciones a los fines de identificarlas y cuantificarlas, de manera tal que satisfagan la necesidad de información de los responsables de la conducción del Ente como así también a terceros interesados, y por lo tanto, les permitan adoptar decisiones sobre la gestión del mismo. (*MECON, 1995*)

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, adaptados para el Sector Público, son de aplicación a la administración central, organismos descentralizados e instituciones de la seguridad social. En la medida que no se contrapongan con los aplicados a las empresas, sociedades del estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, los mismos serán aplicables.

Las instituciones regidas por la ley nº 24.156 de Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, se adaptarán a los principios que el Órgano Rector, la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), adopte en la materia (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación).

El postulado básico que debe orientar la actividad relacionada con la contabilidad y elaboración de información del ente, es el de equidad, sobre el cual se desarrollan los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, adaptados para el sector público, son los conceptos básicos que se reconocen como esenciales para la cuantificación y adecuado registro de los estados contables y sus informes financieros y de gestión complementarios, de manera tal que los mismos registren en el tiempo, uniformemente, las variaciones patrimoniales y el resultado de las operaciones, siendo necesario entonces, el conocimiento de los criterios seguidos para su preparación, lo cual facilita, entre otros aspectos, el fluido accionar de los órganos de control público.

4.1 Postulado Básico: Equidad

La incidencia en el patrimonio del Ente respecto de las transacciones y, consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros, debe ser determinada conforme a un criterio ecuaníme con relación a las diferentes partes interesadas.

Del enunciado se desprende que los estados contables y sus informes complementarios, deben elaborarse de tal modo que reflejen con imparcialidad los distintos intereses involucrados en la gestión pública.

4.2 Principios de Contabilidad

1. Ente

Enunciado

Los estados contables se refieren siempre a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron.

Alcance

Se considera que el ente tiene existencia permanente, salvo modificación posterior de la norma legal de creación por la que se determine lo contrario.

En el contexto de la ley Nº 24.156 de Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, el artículo 8º determina el alcance de aplicación de la norma legal que, a tal efecto, define a la administración nacional como integrada por la administración central, los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social. Por lo expuesto, la Administración Central debe considerarse como un ente propio, al igual que cada uno de los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social. Tal alcance es, a su vez, ratificado por el artículo 9 de la ley n° 24.156, al incluir dentro de la administración central al poder legislativo, poder judicial, presidencia de la nación y a los ministerios y secretarías del poder ejecutivo nacional.

2. Ente en Actividad

Enunciado

Todo ente se presume en actividad continua con proyección de futuro, de acuerdo con su norma legal de creación, excepto que en la misma se estipule un plazo determinado para su funcionamiento.

Alcance

Se considera que la existencia de los entes tiene permanencia y continuidad, determinando ello, por lo tanto, la necesidad de adoptar criterios que expresen la incidencia de las operaciones económico-financieras en el tiempo.

Dichas operaciones se clasificarán de acuerdo con criterios de corto y largo plazo, según se trate de los doce meses siguientes al momento de acaecida cada operación o en períodos superiores, respectivamente, en coincidencia con el criterio adoptado en la formulación del presupuesto y en el catálogo básico de cuentas.

3. Ejercicio Contable*Enunciado*

A efectos de posibilitar la formulación de estados financieros y de ejecución presupuestaria de manera periódica, como así también hacer posible la comparación de los mismos durante períodos homogéneos respecto a la evolución del ente, se deben efectuar cortes en el tiempo por lapsos iguales de un año, que conforman el período contable, al cual se lo denomina ejercicio financiero.

Esta división temporal permite expresar la situación patrimonial y los resultados de la gestión ocurridos en el ejercicio.

Alcance

A los efectos de conocer los resultados de la gestión y la situación económico-financiera de los entes se hace necesario determinar la actividad de los mismos en períodos iguales de doce meses, registrando esos eventos entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año.

4. Bienes Económicos*Enunciado*

La información contable se refiere siempre a bienes, derechos y obligaciones que posean valor económico y, por ende, que sean susceptibles de ser valuados objetivamente en términos monetarios.

Alcance

Este principio define la naturaleza de los bienes que deben ser reconocidos en los estados financieros, los cuales deben incluir tanto los bienes materiales como los inmateriales y los derechos y obligaciones cuantificables económicamente y que componen o afectan el patrimonio del ente, como así también los recursos y gastos del mismo.

5. Reconocimiento de las Transacciones*Enunciado*

La ocurrencia de hechos económico-financieros motivo de las transacciones que afecten a los entes, las que determinan modificaciones en el patrimonio

como así también en los resultados de las operaciones, deben ser reconocidos, a través de las registraciones contables, en el momento que se devengan.

Alcance

Determinar el momento en el cual se produce una modificación en la situación patrimonial o en los resultados, producto de las transacciones del ente, requiere reconocer estos hechos a través de las registraciones contables pertinentes en lo que hace a su magnitud y oportunidad.

La oportunidad en la cual se considera afectado el patrimonio y los resultados del Ente y, consecuentemente, sus variaciones, corresponde al momento de su devengamiento.

6. Moneda de Cuenta

Enunciado

Las transacciones que dan origen a las modificaciones patrimoniales y de recursos y gastos serán registradas por la contabilidad de cada ente en moneda corriente de curso legal.

Alcance

Los estados financieros reflejan las variaciones patrimoniales y de recursos y gastos mediante la unificación de todos sus componentes a una expresión común que permita agruparlos y compararlos. Este recurso consiste en elegir una “moneda de cuenta” y valorizar los hechos patrimoniales y de resultados aplicando un precio uniforme y corriente a cada transacción.

En los casos que existan créditos u obligaciones en monedas de otros países, la contabilización de éstas debe efectuarse al valor que cotiza la unidad monetaria de curso legal en el país y mantenerse como información complementaria los valores en la moneda extranjera que corresponda a los créditos u obligaciones.

7. Valuación al Costo

Enunciado

Las transacciones se registran por su valor original de adquisición, construcción o producción.

Para determinados bienes específicos, su valuación será el valor de cotización de mercado, el estimado de realización o aquél que surja del método de valuación que el Órgano Rector, la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), le asigne bajo condiciones que lo justifiquen adecuadamente con carácter de excepción.

Alcance

El costo original de adquisición, construcción o producción es el adecuado para reflejar el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el momento de su incorporación al patrimonio del ente.

Para determinadas inversiones en títulos o valores con cotización pública, corresponderá utilizar el valor de mercado para su valuación.

En el caso de otros bienes y con carácter de excepción, el órgano rector establecerá el método de valuación que corresponda, el que será adoptado por el ente para fijar sus valores siempre que el mismo no supere el de mercado o realización, el que fuere menor.

8. Exposición

Enunciado

Los estados contables y financieros deben contener toda la información necesaria que exprese adecuadamente la situación económico-financiera y de los recursos y gastos del Ente de manera tal que los usuarios puedan estar informados adecuadamente y tomar las decisiones pertinentes.

Alcance

La información contable y financiera se relaciona con distintos órganos volitivos, directivos y de control cuyos intereses son diversos. Para tal fin es importante que se expongan los diferentes estados en forma clara y consistente a los efectos de su correcta interpretación.

9. Universalidad

Enunciado

La contabilidad debe registrar todos los hechos económicos, cualquiera sea su naturaleza, que afecten o puedan afectar el patrimonio y los recursos y gastos del Ente.

Alcance

Las operaciones que realiza el Ente corresponden a diversas etapas de su gestión; por consiguiente, el universo de las mismas debe reflejarse en la contabilidad y sus estados complementarios.

10. Importancia Relativa

Enunciado

Aquellas transacciones que por su magnitud o naturaleza tengan o puedan tener un impacto sobre el patrimonio, los gastos y los recursos del Ente deben ser expuestas de manera tal que el usuario de los estados contables disponga de una clara interpretación sobre la incidencia, inmediata o mediata, de las mismas.

Alcance

La información brindada a través de los estados contables y financieros debe exponer adecuadamente todas las transacciones cuya materialidad afecte o pueda afectar al Ente, ya sea en su patrimonio como en los recursos y gastos, cuantificándolos en su exacta incidencia, a los fines de permitir una adecuada interpretación y eventual toma de decisiones de los diferentes usuarios.

Una transacción reviste significatividad cuando un cambio en las condiciones que la originaron, ya sean internas o externas, pueda influir en las conductas o decisiones de los usuarios.

De existir situaciones que presenten razonablemente limitaciones a su cuantificación y que puedan incidir significativamente en el futuro, ello deberá expresarse por medio de notas a los estados contables y financieros.

Resulta fundamental, para delimitar la magnitud de las transacciones significativas, ponderar el equilibrio entre la utilidad de la información a destacar, el grado de detalle de la misma, su naturaleza e importe.

11. Uniformidad

Enunciado

La registración contable y los estados financieros resultantes deben ser elaborados mediante la aplicación de los mismos criterios de identificación, evaluación y exposición durante los períodos en que se exponen las actividades del ente.

Alcance

La identificación de las transacciones del ente se efectúa sobre la base de la aplicación de los clasificadores presupuestarios de manera uniforme, lo cual hace compatible la información que generan todas las áreas de gestión de la administración nacional.

La interpretación y análisis de los estados financieros requiere, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una entidad y sus resultados de operación en distintas épocas de su actividad; consecuentemente, es necesario que las prácticas y procedimientos contables sean aplicados uniforme y consistentemente no sólo para el ejercicio al que se refieren los estados financieros sino también en relación con ejercicios anteriores.

12. Criterio de Prudencia

Enunciado

En la medición o cuantificación de los hechos económico-financieros del ente se debe adoptar un criterio restrictivo a los efectos de exponer la situación menos favorable, dentro de las posibles, para el mismo.

Alcance

Cuando existan alternativas igualmente válidas para tratar un mismo hecho y más de un procedimiento idóneo reconocido contablemente, debe adoptarse el que muestre un resultado y la posición financiera menos favorable. Ello significa que ante dos alternativas posibles, para una misma situación, se adoptará aquella en la cual se exponga el monto menor, si se tratara de un activo o recurso, o del mayor, si correspondiera a un pasivo o gasto.

Este criterio propicia prevenir la incidencia de resultados posteriores adversos por sobrevaluación de un evento de incidencia económico-financiera. Simultáneamente, debe contemplar que la decisión adoptada sea la adecuada para todos los usuarios de los estados contables y financieros.

5. **Ámbito Provincial**

En el ámbito de la provincia de Córdoba, la resolución (Ministerio de Finanzas) 377/2009, aprobó los principios de contabilidad generalmente aceptados adaptados al sector público provincial y las normas generales de contabilidad. Posteriormente, Mediante la resolución (Ministerio de Finanzas) 220/2013, se derogó la resolución (Ministerio de Finanzas) 377/2009 y se aprobó el texto de los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público Provincial, las Normas Generales de Contabilidad y las Normas Particulares de Contabilidad del Sector Público Provincial” (NPCSP).

Los principios de contabilidad aprobados en Córdoba, son de aplicación obligatoria para la administración general del sector público provincial no financiero y de aplicación supletoria para las empresas, agencias y entes estatales.

En la norma local, están contemplados todos los principios que existen en el orden nacional, agregándose otros principios que no existen a nivel nacional y que seguidamente se detallan:

1. Registro:

Enunciado

Todos los hechos contables deben ser registrados en oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, saltos o lagunas en la información.

Alcance

El registro de los hechos debe efectuarse mediante los procedimientos técnicos más adecuados a la organización de la entidad contable, de forma que se garantice la coherencia interna de la información.

2. Objetividad:

Enunciado

El sistema de contabilidad gubernamental reconocerá formalmente los cambios que se produzcan en el activo, pasivo y en el patrimonio neto, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medición en moneda de cuenta.

Alcance

La información contable debe estar desprovista de aspectos subjetivos que importen desvíos en el proceso contable” (Resolución Ministerio de Finanzas 220/2013 NPCSP).

A modo de síntesis entonces podemos decir que los principios generalmente aceptados a nivel nacional y provincial son los siguientes:

Principios de Contabilidad Nación	Principios de Contabilidad Córdoba
1. Ente	1. Entidad
2. Ente en actividad	2. Gestión Continua
3. Ejercicio Contable	3. Ejercicio Contable
4. Bienes Económicos	4. Bienes Económicos
5. Reconocimiento de las Transacciones	5. Reconocimientos de las Transacciones
6. Moneda de Cuenta	6. Moneda de Cuenta
7. Valuación al Costo	7. Valuación al Costo
8. Exposición	8. Exposición
9. Universalidad	9. Universalidad
10. Importancia Relativa	10. Significatividad
11. Uniformidad	11. Uniformidad
12. Criterio de Prudencia	12. Prudencia
	13. Registro
	14. Objetividad

6. Normas Contables del Sector Público

Las normas contables del sector público, constituyen fundamentos esenciales para sustentar el registro correcto de las operaciones y la elaboración y presentación de estados financieros. A su vez, establecen principios claros, obligatorios y objetivos que permiten presentar información financiera comparable y confiable para tomar decisiones y rendir cuentas de manera más transparente, facilitando la tarea de los órganos de control público permitiendo que los mismos se expidan en un tiempo razonable. Es por ello que los principios generalmente aceptados son receptados por la norma con el fin de que la información contable íntegramente los contemple.

6.1 Normas generales a nivel Nacional

“Los estados contables que produce la administración nacional deben ser elaborados sobre técnicas adecuadas y uniformes, de modo tal de asegurar a los usuarios de los mismos que la información brindada represente razonablemente las transacciones económico - financieras acontecidas durante el ejercicio, como así también aquéllas que afecten o puedan afectar el patrimonio del Ente en períodos subsecuentes.

Para ello y sobre la base de los principios generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, es necesario desarrollar las normas generales de contabilidad para el mismo, las que incluirán, con carácter prioritario, las cualidades de la información contable.

En tal sentido, las normas contables generales deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a los efectos de producir información de la administración nacional en términos de una adecuada calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros” (Resolución 25/95 Secretaría de Hacienda: Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional).

Los estados que presente el ente administración central y cada uno de los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social deberán contener información suficiente, basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, en las normas técnicas que le son aplicables, en el catálogo básico de cuentas y en los clasificadores presupuestarios para el sector público nacional.

Asimismo, dichas normas deben ser de fácil interpretación, confiables y de utilidad para todos los Entes que integran el sector público nacional.

Es de destacar que la categorización de las normas contables generales, a ser desarrolladas, puede desagregarse conforme se expone a continuación.

6.2 Cualidades de la Información Contable

La contabilidad produce información sobre los hechos o eventos económico-financieros que afectan o pueden afectar el patrimonio del Ente.

Varios son los requisitos que deben aplicarse para determinar con precisión la modalidad y características de la información contable y de las normas y procedimientos que deben adoptarse en su elaboración y formulación, que garanticen su eficacia como base en la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios interesados en la misma.

Por lo tanto, las cualidades que debe contener la información para cumplir con los objetivos antes enunciados, son las que se describen a continuación.

1. Utilidad

La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios de la misma, relativas a la gestión del Ente.

2. Identificación

Los estados financieros se refieren siempre a entes determinados, a períodos de plazos ciertos y a las diversas transacciones ocurridas de carácter económico-financiero específicas de los mismos.

3. Oportunidad

La información contable debe ser puesta en conocimiento de los usuarios en las circunstancias que determine la normativa legal, para que éstos puedan, adoptar, en tiempo y forma, las decisiones que se estimen convenientes.

4. Representatividad

La información contable deberá contener todos aquellos aspectos relevantes que permitan exponer una descripción adecuada y abarcadora de los hechos económico-financieros ciertos que afectan al Ente e incluir también aquellos acontecimientos eventuales susceptibles de ser cuantificables y que puedan incidir en el mismo.

5. Verosimilitud

La información debe ser fidedigna, resultando para ello imprescindible incorporar en los registros contables, exclusivamente, aquellas transacciones real-

mente ocurridas y, por consiguiente, expresadas en su adecuada dimensión. La terminología que se utilice debe ser precisa, de manera tal que evite las ambigüedades y resulte inteligible y fácil de comprender por los usuarios que dispongan de un mínimo de conocimientos en la materia.

6. Confiabilidad

La información contable debe reunir requisitos de certidumbre tal que le otorgue, frente a los usuarios, el carácter de creíble y válida para adoptar decisiones pertinentes. Esta cualidad de la información está relacionada con la captación de los datos, su clasificación, valuación y exposición.

7. Objetividad

La información debe representar la realidad en función de criterios preestablecidos que deberán aplicar todos los operadores del sistema, sin que incidan aspectos subjetivos que provoquen distorsiones en el procesamiento contable y en la información producida.

8. Verificabilidad

El sistema contable debe generar información y emitir estados contables que puedan ser controlados por terceros ajenos a su procesamiento, puesto que debe operar sobre criterios objetivos y predeterminados que posibilitan registrar, clasificar, procesar y ordenar las transacciones con incidencia en la contabilidad a los fines de su posterior presentación ante los usuarios.

9. Homogeneidad

La información que se procesa debe ser formulada sobre la base de criterios similares en el tiempo y su aplicación debe ser común para los entes, de modo tal que facilite el análisis y su evaluación temporal, posibilitando realizar las comparaciones correspondientes. Tales comparaciones deben permitir la necesaria interrelación y cotejo con la información del Ente en diferentes fechas o períodos y con las emanadas de otras jurisdicciones.

10. Racionalidad

La información debe resultar de la aplicación de un método coherente fundado en el razonamiento lógico.

7. Normas particulares de valuación y exposición

La valuación y posterior exposición del conjunto de los hechos económicos y financieros que conforman los estados contables requieren de un marco de referencia normativo de forma tal que los usuarios de los mismos dispongan de información homogénea y sistematizada para la toma de decisiones.

Adicionalmente, el sistema de contabilidad gubernamental debe asegurar la transparencia de la gestión del Ente en el período considerado, siendo necesario para ello establecer, entre otras, las normas de valuación y de su posterior exposición, por intermedio de las cuales se registren los eventos económicos - financieros sobre bases predeterminadas y permanentes, de aplicación generalizada para el sistema de referencia. En tal sentido, corresponde especificar conceptualmente el contenido básico de los capítulos que conforman los estados contables, a saber: activo, pasivo, patrimonio, recursos y gastos.

Activo: El activo está integrado por el conjunto de bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios del ente, capaces de producir ingresos económico-financieros, razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión.

Pasivo: Comprende el conjunto de obligaciones cuantificables del ente contraídas con terceros, quedando así afectados parte de sus recursos en función de los vencimientos a operarse, incluyendo asimismo contingencias de alto grado de probabilidad que se operen.

Patrimonio: El patrimonio del ente administración central está constituido por los rubros hacienda pública y patrimonio público. El patrimonio de los restantes entes de la administración nacional está compuesto por los siguientes rubros: patrimonio institucional y patrimonio público (Resolución 25/95 Secretaría de Hacienda: Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional).

Recursos: Comprenden los diversos ingresos que se obtienen a través de la gestión corriente del Ente y representan entradas derivados de la potestad del estado de establecer gravámenes, contribuciones, tasas, regalías y otros conceptos análogos, de la venta de bienes y servicios, de las rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones percibidas.

Gastos: Son erogaciones provenientes de la gestión corriente en concepto de pago de remuneraciones y prestaciones a la seguridad social, adquisición de bienes y servicios destinados al consumo, pago de intereses y otras rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones otorgadas y otras aplicaciones que implican egresos.

En la provincia de Córdoba en el marco de la ley N° 9.086 de administración financiera y control interno de la administración general del estado provincial se dictaron las “Normas Provinciales de Contabilidad del Sector Público (NPCSP), plasmadas a través de la resolución del Ministerio de Finanzas N° 220/2013 que comprende los principios de contabilidad generalmente aceptados adaptados al sector público provincial, las normas generales de contabilidad y las normas **particulares de contabilidad del sector público provincial**.

- Las NPCSP son veinticinco que están agrupadas de la siguiente forma:
- La NPCSP I define los “Principios de contabilidad generalmente aceptados” en donde se precisan los requisitos, postulado básico y principios de la información contenida en los estados financieros.
- Las NPCSP II a VIII tratan sobre las Normas generales de presentación de los estados financieros.
- Las NPCSP IX a XXV se regulan las Normas particulares de reconocimiento, valuación y exposición de los estados financieros.

CAPÍTULO XV

MOMENTOS DE LOS REGISTROS PRESUPUESTARIOS Y CONTABLES

1. Introducción

Podemos definir como momentos de los registros presupuestarios y contables, al conjunto de etapas vinculadas y necesarias, atinentes a la percepción de recursos y a la ejecución presupuestaria del gasto, que exponen las transacciones programadas, y que implican una secuencia ordenada que va desde el ingreso del recurso hasta el momento del pago de la contratación de un bien o servicio por parte del Estado.

La importancia en la registración de los momentos contables, radica en que permite mostrar de manera real, las implicancias presentes y futuras que tiene el gasto público en el presupuesto de los gobiernos, y las consecuencias patrimoniales que afectan a la hacienda pública. Asimismo posibilita la elaboración de las cuentas de inversión, y en general los estados de las cuentas públicas. Por último, y en lo que respecta a la información, permite realizar estadísticas, brindando información útil y oportuna para la toma de decisiones futuras sobre la marcha de la hacienda pública.

2. Registración de los recursos. Etapas. Dificultades en la determinación del momento del devengado

2.1 Registración de los Recursos

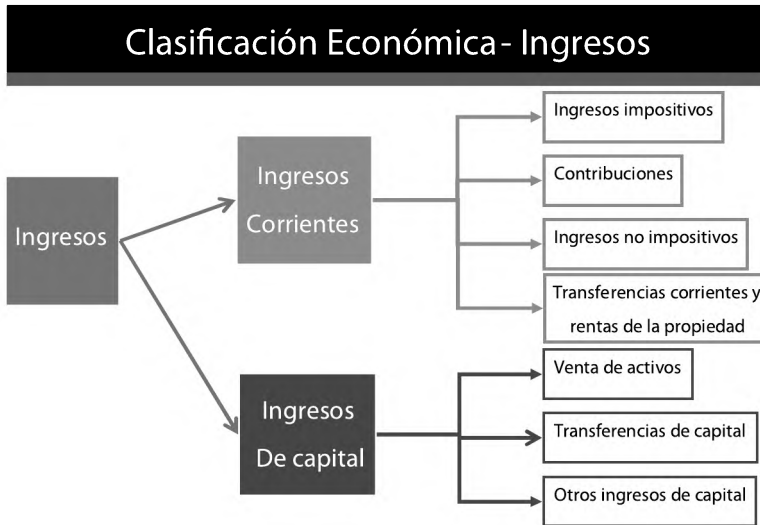
Para la Administración Pública, y desde un punto de vista económico, se denominan recursos, al conjunto de medios materiales o inmateriales que posee el Estado para la consecución de sus finalidades.

Financieramente hablando, los recursos se componen indistintamente por las rentas, contribuciones, enajenaciones de bienes y por el uso del crédito.

Aclarando que contablemente, los recursos provenientes del Uso del Crédito no se registran como ingreso sino como un pasivo

Si clasificáramos a los ingresos por su naturaleza económica, podríamos decir que existen dos grandes tipo de ingresos: los corrientes y los de capital. Asi-

mismo, a los ingresos corrientes, podemos dividirlos en: ingresos impositivos, contribuciones, ingresos no impositivos y transferencias corrientes y rentas de la propiedad. Entre los ingresos de capital, podemos diferenciar a los provenientes de venta de activos, transferencias de capital y los que provienen de otros ingresos de capital.



Cabe aclarar que la regla general en materia de afectación de recursos es la “libre disponibilidad” de los gastos, es decir que –en general- todos los recursos percibidos pueden utilizarse para afrontar cualquier tipo de gastos salvo aquellos recursos que se afectan específicamente al pago de determinados gastos como por ejemplo los recursos provenientes de donaciones, herencias o legados a favor del Estado con destino específico o los que por leyes nacionales o convenios interjurisdiccionales tengan afectación específica y de dicha afectación dependa la percepción del recurso, etc.

Concluyendo, podemos inferir que los recursos públicos son vitales para el funcionamiento del Estado, toda vez que sin ellos, no se podrían afrontar los gastos necesarios para el cumplimiento de las finalidades del sector público, el cumplimiento de las metas y los objetivos trazados anualmente por la ley de presupuesto, y en definitiva, el funcionamiento mismo del Estado.

2.2 El tratamiento de Recursos en el Ámbito Nacional

A nivel nacional, los recursos provienen de varias fuentes, siendo las más importantes las que derivan en primer lugar de la recaudación de impuestos, en segundo lugar de los recursos de la seguridad social y en tercer lugar de los recursos aduaneros (AFIP, 2013).

Los recursos que percibe la Nación, provienen de las contribuciones indirectas – facultad ésta que es concurrente con las provincias- y de las contribuciones directas, las que serán por tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Así lo dispone expresamente

el artículo 75 inc. 2) de la Constitución Nacional, estableciendo que las contribuciones allí previstas son coparticipables con las provincias.

Los derechos de importación y exportación están relacionados con la gestión de las aduanas. El Artículo 9° de la Constitución Nacional establece que en todo el territorio de la nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el congreso.

También forma parte de los recursos nacionales, los provenientes del uso y la enajenación de tierras de propiedad nacional y las rentas que provienen de los correos oficiales, junto con las rentas y contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el congreso de la nación.

Por último, como recursos del Estado Nacional, podemos mencionar a las operaciones de crédito o empréstitos que el Estado celebre con organismos financieros.

Todos los años se sanciona la ley anual de presupuesto general para la administración pública. Esta ley básicamente consiste en un cálculo estimativo de recursos a percibir en el período anual de que se trate, como así también una estimación de los gastos en que se van a invertir los recursos que se estiman percibir.

El Artículo 21 de la Ley N° 24.156 define los recursos del ejercicio

“Para la administración central se consideran como recursos del ejercicio todos aquellos que se prevén recaudar durante el periodo en cualquier organismo, oficina o agencia autorizadas a percibirlos en nombre de la administración central, el financiamiento proveniente de donaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo al tesoro y los excedentes de ejercicios anteriores que se estime existentes a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta. No se incluirán en el presupuesto de recursos, los montos que correspondan a la coparticipación de impuestos nacionales” (Artículo 21, Ley N° 24.156).

A nivel Nacional existen dos momentos en la registración de los recursos:

- 1) El devengamiento o momento en el que se liquidan.
- 2) El percibido o ingreso efectivo de los mismos es decir, cuando se recaudan.

Los recursos, concebidos en el sentido amplio oportunamente comentado, se dan por ejecutados presupuestariamente en el momento en que la percepción tiene lugar, es decir, cuando se produce el ingreso efectivo de los mismos, independientemente de aquél en el cual se devengan.

El devengamiento se produce cuando por una relación jurídica se establece un derecho de cobro a favor de las jurisdicciones o entidades de la administración nacional y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas, sean públicas o privadas. Lo cual implica que se ejecuta el recurso.

En cambio la percepción o recaudación de un recurso se produce en el momento en que los fondos ingresan o se ponen a disposición de una oficina recau-

dadora, de un agente del tesoro nacional, o de cualquier otro funcionario facultado para recibirlos.

El decreto 1344/07 solo reglamenta la percepción o recaudación efectiva de los recursos, sin definir el momento de la liquidación que es el momento en que se realiza la determinación de la base imponible de los tributos. En algunos casos es cuando los contribuyentes presentan sus declaraciones juradas o cuando los propios organismos fiscales determinan de oficio las declaraciones del tributo en caso de error u omisión de las primeras.

En la práctica, a nivel nacional, el momento del devengado es concomitante con el del percibido de hecho los recursos se devengan y registran en el momento en que se realiza la recaudación efectiva, esto por un criterio restrictivo expresado en la misma ley 24.156 en su artículo 34 que sostiene: “las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante éste”.

2.3 El tratamiento de los recursos en la Provincia de Córdoba

En líneas generales, en la provincia de Córdoba, también podemos diferenciar 2 etapas o momentos en la registración de los recursos:

1. Devengado. El devengado es el momento en donde nace una relación jurídica entre el Estado y el administrado. En dicha relación, se establece un derecho de cobro a favor del Estado y una obligación de pago por parte del administrado (persona física o jurídica). En este momento, se puede considerar “ejecutado un recurso”, como ocurre con el devengado en materia de gasto donde se considera ejecutada una erogación. Dicha etapa del devengado, tanto en el recurso como en el gasto, es la etapa que integra o amalgama la ejecución presupuestaria con la contabilidad, por lo que requiere vital importancia desde el punto de vista de la registración contable.
2. Recaudación o percibido. La recaudación es el momento donde se perciben efectivamente los valores líquidos provenientes de las obligaciones tributarias. Es cuando el recurso ingresa al sistema bancario en las cuentas bancarias del Estado. Desde ese momento, pasan a depender de la órbita de las tesorerías generales o jurisdiccionales.

En la provincia de Córdoba, con la sanción de la resolución (Ministerio de Finanzas) 366/2009 se aprobó el Sistema Único de Administración Financiera (SUAF), de utilización obligatoria para el registro de todas las transacciones que involucren recursos y gastos previstos en la ley anual de presupuesto a partir del ejercicio 2010.

En dicha resolución, se aprobó un marco conceptual definiéndose como recursos: “a todos los medios de financiamiento con los que cuenta el Estado, tales como:

- Ingresos (corrientes y de capital)
- Contribuciones Figurativas
- Fuentes de financiamiento (uso del crédito, aumento de OT, etc.)” (Resolución Ministerio de Finanzas 366/2009).

Asimismo, la mencionada norma también creó un módulo llamado Registro Único de Recursos (RUR), a través del cuál se registran contablemente todas las operaciones vinculadas con los recursos.

El tesoro provincial queda integrado por todos aquellos recursos que prevé el artículo 72 de la Constitución Provincial: 1- por los tributos de percepción directa y/o proveniente de regímenes de coparticipación; 2- por la renta y producido de la venta de sus bienes y actividad económica del Estado; 3- por los derechos, convenios, participaciones, contribuciones o cánones, derivados de la explotación de sus bienes o de recursos naturales; 4- por las donaciones y legados y 5- por los empréstitos y operaciones de crédito.

2.4 Dificultades en la determinación del momento del devengado de los Recursos

Sabemos que el devengado en materia de recursos, se produce al existir un derecho de cobro a favor de la administración general por parte de personas físicas o jurídicas.

En lo que respecta a tributos de percepción directa y/o proveniente de regímenes de coparticipación, es necesario individualizar cada uno de los mismos a los fines de determinar el momento en el cual se produce el devengamiento.

A nivel provincial, en lo que respecta a régimen de coparticipación, el Estado nacional por ley realiza transferencias diarias de fondos a cada una de las provincias. Teniendo en cuenta esta situación, el momento del devengamiento y la percepción de los mismos se producen de manera simultánea, toda vez que en el mismo momento de la transferencia se procede a realizar su registración.

Por otro lado, en materia de la registración de los tributos a percibir, es necesario determinar primero cuando ocurre el hecho imponible definido en la ley tributaria correspondiente. Luego de ello, también es necesario que exista un derecho a percibir el tributo por parte de las administraciones y que este valor a cobrar pueda ser medido con fiabilidad.

A su vez, debemos definir si se tratan de tributos en donde el contribuyente realiza por su cuenta la declaración jurada para su determinación y posterior ingreso (ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado a nivel nacional y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a nivel Provincial), o por el contrario, es la administración la que genera el cedulón determinando la obligación tributaria del contribuyente (ejemplo: Impuesto Inmobiliario Urbano o Automotor a nivel Provincial).

En la provincia de Córdoba, de acuerdo lo normado por la resolución (Ministerio de Finanzas) 220/2013 (Normas provinciales de contabilidad del sector público), los ingresos impositivos y transferencias se registran de alguna de las siguientes maneras:

a) al momento de efectivizarse la recaudación de dichos ingresos, de acuerdo con la suma de efectivo y otros activos financieros ingresados; o

b) al momento de:

- 1) con respecto a los impuestos, cuando ocurra el hecho imponible y sea probable que fluyan a la administración general beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, asociado con el derecho a cobrar y el valor a cobrar pueda ser medido con fiabilidad; y
- 2) en relación con transferencias cuando los recursos transferidos cumplan con el requisito de probabilidad en el flujo de beneficios económicos futuros o potenciales de servicios para la administración general que también puedan ser medidos con fiabilidad.

La complejidad que requiere determinar un derecho de cobro a favor del Estado a partir de la generación del hecho imponible, y que este pueda ser medido de manera fiable, ha llevado a que las administraciones públicas registren únicamente este tipo de recursos al momento de su percepción, no exponiendo aquellos derechos de cobro devengados no recaudados generados por los contribuyentes que aún no han efectivizado el pago de sus obligaciones tributarias.

3. Registración de los gastos. Catálogo de bienes y servicios. Etapas de la ejecución presupuestaria del gasto

3.1 Registración de los gastos

Se consideran gastos o erogaciones del Estado a todos aquellos que hubieren sido reconocidos o autorizados en las leyes anuales de presupuesto general, o en las leyes especiales que disponen erogaciones. Dijimos que con la confección del presupuesto general de cada año, se fijan los gastos a efectuar por la administración en la compra de bienes o servicios para el período que se trata.

Es decir que el gasto público es la inversión o empleo que realiza el Estado de los recursos percibidos para afrontar la compra o contratación de bienes y servicios públicos que permiten el cumplimiento de las finalidades trazadas por la administración de turno. Desde una acepción financiera o desde la contabilidad pública, la doctrina nacional ha entendido: "...el término gasto involucra no sólo las erogaciones que importan una disminución efectiva del patrimonio sino también las transformaciones de capitales y, aun, ciertas salidas de carácter figurativo, compensadas por entradas equivalentes directa e irrevocablemente unidas a ellas (Ale Miguel A., 1994: 119).

Para contabilizar estos gastos se utilizan los documentos de respaldo como fuente de registro de la ejecución de las erogaciones. Entendiéndose por documento de respaldo al comprobante o documento fuente a través del cual se instrumenta operativamente un evento o hecho generador, por ejemplo factura, remito, certificados de obra, decretos, etc.

3.2 Catálogo de bienes y servicios

A los efectos de concretar la registración presupuestaria y contable del gasto se utiliza el catálogo de bienes y servicios que constituye una herramienta

esencial para la correcta nomenclatura de los bienes y servicios que contrata la administración pública, para su unívoca identificación, facilitando el acceso a la información y la correcta asignación numeraria y descriptiva.

En dicho catálogo los ítems (bienes y servicios) agrupados y ordenados sistemáticamente están relacionados con una partida del clasificador presupuestario por objeto del gasto que a su vez está relacionada con una cuenta del plan de cuentas contables lo que permite realizar un único registro que impacte tanto en la contabilidad presupuestaria como en la patrimonial .

“Profundizando en el concepto de bienes, podemos decir que son todos los objetos materiales e inmateriales susceptibles de tener valor para la Provincia, pudiendo clasificarse en:

- Bienes de consumo: Son aquellos bienes que desaparecen con su primer uso o los que dada su fragilidad o fácil deterioro, tienen duración menor al año. Los mismos se consignan en registros internos, serán considerados gastos del ejercicio.
- Bienes preexistentes: Comprende los bienes inmuebles según el clasificador presupuestario por objeto del gasto vigente.
- Bienes de capital: Son aquellos bienes que reúnen la totalidad de los siguientes requisitos:
 - a) aumentan el activo de las entidades del sector público provincial no financiero;
 - b) su existencia no termina o se consume con el primer uso;
 - c) tienen una duración superior a un año y están sujetos a depreciación.

Ejemplos de Bienes y Servicios contenidos en el Catálogo de la Provincia de Córdoba:

CÓDIGO	NOMBRE	OBJETO GASTO
30102000000	AGUA	3010200 – Agua
20103000000	AGUA	2010300 – Bebidas
21199000000	AGUA	2119900 - Otros Productos Químicos N.C.
30201000000	ALQUILER DE EDIFICIOS Y LOCALES	3020100 - Alquiler de Edificios y Locales
60604000000	BECAS	6060400 – Becas
21003000000	CINTA	2100300 - Materiales para Electricidad
20301000000	CINTA	2030100 - Hilados y Telas
20799000000	CINTA	2079900 - Otros Materiales para Seguridad N.C.
30101000000	ENERGÍA ELÉCTRICA	3010100 - Energía Eléctrica
20801000000	ESPONJA	2080100 - Productos para Limpieza
20802000000	ESPONJA	2080200 - Productos para Higiene

3.3 Etapas de la Ejecución Presupuestaria de los gastos

A nivel nacional al igual que la provincia de Córdoba, el decreto N° 1.344/07 reglamentario de la ley N° 24.156, en su artículo 31, establece y define las distintas etapas o momentos del gasto. En dicho marco, las etapas definidas son: a) el compromiso, b) el devengado, c) el ordenado a pagar y d) el pagado.

Es importante destacar que no todas las etapas del gasto deben tener un registro en la contabilidad, en este sentido, solo las etapas del devengado y del pagado tienen un reflejo contable.

La etapa del compromiso no constituye un hecho económico que modifique ni los activos ni los pasivos por lo cual no implicaría la registración de ningún asiento contable.

Ahora bien, por ejemplo, si el Estado ya recibió los medicamentos para cierto hospital y tiene su correspondiente factura, no hay duda que eso sí modifica el activo y el pasivo, de lo que se desprende que la etapa del devengado es un hecho económico que genera un asiento contable y que iría expuesto en los estados contables.

En cuanto a la etapa presupuestaria ordenado a pagar tampoco implicaría el reconocimiento de un hecho económico ya que solo se dispone la cancelación de los gastos legítimos realizados.

Por último en las etapas de la ejecución presupuestaria está el pagado, hecho económico que implica el pago del gasto, emisión del cheque o transferencia bancaria (disminución de Activo) y cancelación de la deuda (disminución del Pasivo), la cual si constituye un hecho económico que da origen a un asiento contable que se expone en los estados contables.

Como conclusión y reforzando lo antes expuesto, solo las etapas del devengado y del pagado tienen incidencia en la contabilidad y son expuestos en los estados contables.

En materia de ejecución de gastos, es imprescindible primero contar con el presupuesto general del año aprobado, mediante el cual se hayan asignado los correspondientes créditos a las distintas Jurisdicciones que componen la administración pública no financiera, iniciándose en éste momento el trabajo de ejecución del presupuesto.

En el ámbito de la provincia de Córdoba, la ley n° 9.086 de administración financiera y del control interno de la administración general del estado provincial, regula los momentos del gasto en sus artículos 79 a 82. El artículo 79 de la mencionada ley, dispone que los estados de ejecución presupuestaria de gastos deberán exponer las transacciones programadas en sus etapas del compromiso, devengado, ordenado a pagar y pagado hasta el máximo nivel de desagregación previsto por el clasificador de cuentas presupuestarias, aún cuando el decreto analítico de distribución del crédito, determine competencias de modificaciones presupuestarias y control del crédito más agregados. La etapa del compromiso podrá distinguir los momentos de la afectación preventiva y definitiva del gasto.

En concordancia, el artículo 80 de la ley n° 9.086 define la etapa del compromiso preventivo cuando se proyecta la realización de una determinada erogación la cual tiene su origen en la solicitud de gastos o en la previsión de crédito correspondiente hasta tanto se resuelva el trámite administrativo que autorice o adjudique el acto a un tercero determinado.

Es decir que el **compromiso preventivo** constituye una herramienta de gestión administrativa que se utiliza a los fines de asegurar la existencia de saldo

de crédito presupuestario suficiente mientras se sustancia la autorización para ejecutar un gasto o para disminuir el crédito de una partida presupuestaria.

Una vez autorizado por autoridad competente se inicia el trámite correspondiente, que para el caso de nuestra provincia se formaliza a través de la aprobación de las notas de pedido dando lugar al registro del **compromiso definitivo**.

El **compromiso definitivo** implica:

- a) El origen de una relación jurídica con terceros que pueda dar lugar en el futuro, a una eventual salida de fondos que se materializa con el documento de la Orden de Compra;
- b) la aprobación, por parte de un funcionario competente, de la aplicación de recursos por un concepto e importe determinado y de la tramitación administrativa cumplida;
- c) la afectación del crédito presupuestario que corresponda, en razón de un concepto e importe determinado;
- d) la identificación del sujeto con el que se establece la relación jurídica, así como la especie, cantidad de los bienes o servicios a recibir o en su caso, el concepto del gasto sin contraprestación por ejemplo la entrega de subsidios.

No se podrán adquirir compromisos para los cuales no queden saldos disponibles de Créditos Presupuestarios, ni disponer de créditos para una finalidad distinta a la prevista. Como principio general los créditos presupuestarios sólo podrán ser comprometidos por un tiempo no mayor a la duración del respectivo ejercicio presupuestario. El monto de compromiso que se afecte en todos los casos no podrá superar la proporción correspondiente al gasto anual.

Como vemos, el artículo 80 no solo define las etapas del compromiso preventivo y definitivo, sino que también pone un doble límite al gasto, ya que establece claramente la imposibilidad de asumir compromisos cuando no haya saldo disponible en el crédito presupuestario vigente. Por otra parte, también fija como principio general que el Estado no puede contraer compromisos que afecten créditos de ejercicios futuros. La única excepción posible a la regla antes detallada, se da en los casos de ejecuciones de planes plurianuales en casos de pago de servicios de amortización de la deuda; de obras y otros gastos; de contratos de locación de muebles e inmuebles; y de contratos de servicios y suministros, siempre que se verifiquen ventajas económicas por dicha contratación.

Según el artículo 81 de la ley 9.086 la segunda etapa de la ejecución presupuestaria del gasto es el **devengado** el cual implica el surgimiento de una obligación de pago por haberse dado alguno/s de los siguientes supuestos:

- a) La afectación definitiva de los créditos presupuestarios producida por una modificación cuantitativa y/o cualitativa en la composición del patrimonio, de la respectiva jurisdicción o entidad.
- b) La certificación en conformidad de la recepción de las provisiones.

- c) La certificación en conformidad de la ejecución de los trabajos de obras públicas y otros.
- d) La certificación en conformidad de la prestación de servicios.
- e) El vencimiento de los servicios de la deuda.
- f) En todo otro caso cuando se ordena pagar por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los gastos sin contraprestación.
- g) La liquidación del gasto y la simultánea emisión de la respectiva orden de pago.

En ningún caso se podrá devengar un gasto que no haya sido comprometido salvo los casos en que la naturaleza del procedimiento haga ambas etapas simultáneas o la reglamentación así lo establezca. No se podrá autorizar un gasto cuando no existan saldos de créditos disponibles o no previstos en el presupuesto para devengarlos. Los responsables de autorizar dichas operaciones responderán por el reintegro total o parcial por el monto de la suma excedida en su caso.

La tercera etapa precisada por la ley provincial en su artículo 81 es el **ordenado pagar** definiéndolo como el momento en que se dispone la cancelación de los gastos legítimos realizados, en virtud de los créditos autorizados en el presupuesto general y leyes que sancionen gastos, mediante la emisión de la respectiva orden de pago, o el documento que haga a sus veces, y hasta el monto de la obligación, que no podrá superar al devengado.

Por último, el artículo 82 de la ley bajo análisis, define el **pago** como la etapa que refleja la cancelación de las obligaciones asumidas con terceros y la efectivización -total o parcial- de la orden de pago o el documento que haga sus veces. El momento del pago se materializa con la entrega o puesta a disposición, del cheque, la transferencia, el efectivo u otros valores aceptados por el tercero beneficiario.

Se considera gastado un crédito y por tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto. Esto implica una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio de la respectiva jurisdicción o entidad y el nacimiento de una obligación de pagar en forma inmediata o diferida.

Teniendo en cuenta los conceptos antes enunciados, en la provincia de Córdoba, mediante la resolución ministerial de finanzas N° 366/2009 se ha establecido, dentro del SUAF, al Registro Único de Erogaciones (RUE), como el módulo a través del cuál se registran presupuestariamente las operaciones vinculadas con las erogaciones, hasta la etapa del devengado. Por este módulo se registrarán los comprobantes de respaldo (o documentos fuente), producto de solicitudes, compras, contrataciones (servicios, obra pública, servicios de deuda, etc.) y gastos sin contraprestación (subsidios, accidentes de trabajo, etc.) que impactarán en los distintos momentos o etapas de la ejecución presupuestaria del gasto.

4. Cierre del ejercicio financiero

El cierre del ejercicio consiste en un proceso o conjunto de acciones impartidas por los órganos rectores, a cargo de llevar la contabilidad del Estado ya sea nacional, provincial o municipal, a las distintas jurisdicciones que componen la administración pública no financiera.

Con una antelación suficiente dichos órganos requieren la remisión de la información y la realización de un conjunto de tareas que deberán llevar a cabo estas jurisdicciones, a una fecha de corte determinada, que generalmente coincide con la finalización del año calendario.

La finalidad de éste proceso es obtener la cuenta de inversión del ejercicio o balance del estado.

A nivel nacional, en materia de cierre del ejercicio financiero, la ley n° 24.156 establece: "Las cuentas del presupuesto de recursos y gastos se cerrarán al 31 de diciembre de cada año. Después de esa fecha los recursos que se recauden se considerarán parte del presupuesto vigente, con independencia de la fecha en que se hubiere originado la obligación de pago o liquidación de los mismos. Con posterioridad al 31 de diciembre de cada año no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en esa fecha" (Artículo 41, Ley N° 24.156).

Por su parte, el artículo 42 de la misma norma establece que los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año se afectarán automáticamente al ejercicio siguiente, imputando los mismos a los créditos disponibles para ese ejercicio. Los gastos devengados y no pagados al 31 de diciembre de cada año podrán ser cancelados, durante el año siguiente, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes a la fecha señalada.

Asimismo, el artículo 43 establece que al cierre del ejercicio se reunirá información de los entes responsables de la liquidación y captación de recursos de la administración nacional y se procederá al cierre del presupuesto de recursos de la misma.

Del mismo modo procederán los organismos ordenadores de gastos y pagos con el presupuesto de gastos de la administración nacional.

Esta información, junto al análisis de correspondencia entre los gastos y la producción de bienes y servicios que preparara la oficina nacional de presupuesto, será centralizada en la contaduría general de la nación para la elaboración de la cuenta de inversión del ejercicio que, de acuerdo al artículo 95, debe remitir anualmente el poder ejecutivo nacional al congreso nacional.

Al igual que en Nación, a nivel provincial a partir del artículo 88 de la ley 9.086 se establecen las pautas a seguir para el cierre del ejercicio, centralizándose toda la información en la contaduría general de la provincia quien es la encargada de la elaboración de la cuenta de inversión.

Dentro del procedimiento a seguir se dispone lo siguiente:

- Todos los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre deberán ser desafectados.

- Las órdenes de pago, o el documento que haga sus veces, no caducan al finalizar el ejercicio de su emisión, sino cuando extingue la obligación principal.
- Todo gasto devengado y no pagado deberá estar documentado al cierre mediante la emisión de la correspondiente orden de pago, o el documento del que haga sus veces.
- Las órdenes de pago de fondos permanentes o cajas chicas deberán cerrar al final del ejercicio y caducan por la porción de fondos no provistos (artículo 88, ley N° 9.086).

La contaduría general de la provincia para poder materializar el cierre del ejercicio establece reglamentariamente las obligaciones a cumplir por las distintas jurisdicciones por medio de sus servicios administrativos financieros a tal fin. Dicha reglamentación se encuentra en el título III, capítulo V y capítulo VI del Anexo "A" de la resolución 02/2014 (Secretaría de Administración Financiera)

CAPÍTULO XVI

INTERRELACIÓN DE CLASIFICADORES

Para exponer información en estados contables y en estados presupuestarios, es necesario que los hechos económicos sean clasificados y agrupados según las necesidades de cada presentación. Como el hecho económico no deja de ser uno solo debemos hacer una interrelación entre los clasificadores presupuestarios y las cuentas contables, sería como mirar los dos lados de la misma moneda.

1. Plan de cuentas contables. Glosario de cuentas. Manual de cuentas

Para poder interrelacionar clasificadores primero debemos refrescar conceptos básicos de contabilidad.

1.1 Cuenta Contable

La cuenta contable es el instrumento que permite identificar, clasificar y registrar un elemento o hecho económico realizado por un ente que genera un cambio en un activo, un pasivo o en el patrimonio neto. Existen las llamadas cuentas patrimoniales, que son aquellas que representan activos, pasivos o conceptos vinculados al patrimonio neto; y las llamadas cuentas de resultados, que representan los ingresos y gastos de cada ejercicio. Es la forma de estandarizar nombres de los hechos económicos dentro de un ente, para facilitar el armado de Informes para la toma de decisión. Por ejemplo: Se compra un escritorio de madera marrón con cajonera por \$ 2.150.- y una silla por \$ 850.- luego se compra una mesa redonda de vidrio para la sala de reuniones por \$ 4.350.-. Es más útil informar que los “bienes de uso” en el periodo de análisis se incrementaron en \$ 7.350.-.

Como ejemplos tomaremos algunas de un ente cualquiera:

102000000 – Bienes de Uso: es una cuenta patrimonial de activo, como se veía en el ejemplo, que totaliza todos los bienes que son utilizados para el uso diario del ente.

Como se puede observar la cuenta se compone de un código numérico y de un nombre. El código numérico aporta un orden y permite la clasificación sobre todo dentro de los sistemas informáticos.

102010200 – Cuenta a Cobrar: también es una cuenta patrimonial de activo, en este caso se totaliza los derechos de cobro a favor del ente.

Por otro lado se podrían ejemplificar las cuentas de resultados:

401010000 - Impuestos Provinciales: Cuenta de ingreso. Donde se incluyen todos los ingresos de los distintos impuestos cobrados por el ente, en este caso tomando como ente el gobierno de la provincia.

También se puede ejemplificar una cuenta de gasto:

502000000 - Bienes de Consumo: esta es una cuenta de resultado de gasto que está totalizando la erogación realizada en bienes que se consumen en la actividad del ente.

1.2 Plan de Cuentas

No sería práctico tener cuentas sueltas y aisladas. Para poder armar informes y resúmenes con dichas cuentas es necesario tenerlas ya agrupadas. El ordenamiento sistemático de éstas cuentas contables forma lo que se llama plan de cuentas contable.

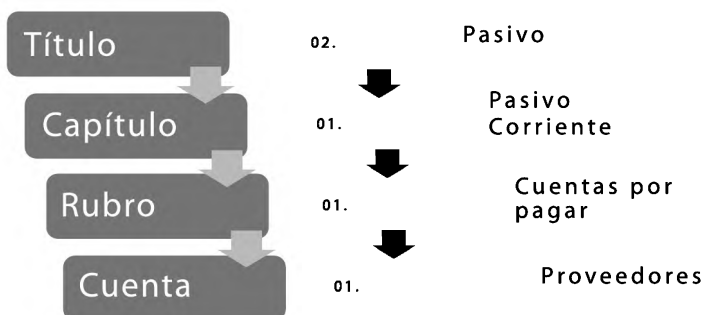
Este plan de cuentas constituye un detalle nominativo de las cuentas contables ordenadas y agrupadas según los rubros que contiene código y nombre de las mismas.

Los planes de cuentas deben reunir ciertos requisitos:

- Homogeneidad e integridad.
- Sistemática, es decir, cierto orden.
- Flexibilidad, debe permitir el agregado, modificación y/o eliminación de cuentas.
- Terminología clara para permitir que cualquier usuario pueda comprender la información.
- Partir de lo general hacia lo particular.

Estos requisitos se plantean en pos de cumplir con los objetivos definidos por la contabilidad, como así también facilitar el control de todos los ingresos y egresos y la provisión de registros contables que permitan una única imputación.

Como ejemplo:



Como se puede observar, las cuentas contables deben agruparse.

1.3 Glosario de Cuentas

El glosario de cuentas contables es un instrumento que tomando el plan de cuentas realiza una descripción conceptual de cada cuenta contable, es decir toma cada cuenta contable y detalla el concepto indicando que hecho económico es el que identifica, clasifica y registra.

Si bien hay muchos conceptos que son iguales en cualquier tipo de ente, es importante que el plan de cuenta se ajuste a cada ente para facilitar el armado de informes.

En ese sentido quizás no es lo mismo hablar de “**bienes de consumo**” en una empresa privada, donde puede referirse a la materia prima que utiliza para la producción, que dentro de un gobierno que puede referir a los bienes utilizados para asistencia social. Por eso es fundamental para el ente dejar claro la clasificación de sus hechos económicos conceptualizando cada cuenta contable.

Asimismo el glosario también debe definir el concepto del rubro al cual pertenece y el título.

Ejemplos:
1.1 ACTIVO CORRIENTE
Son los bienes y derechos que por su naturaleza se espera convertir en efectivo o equivalente o se mantiene para vender o consumir en el transcurso del ejercicio siguiente. Es efectivo u otro medio equivalente al efectivo, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo dentro de los doce meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio.
1.1.1 Disponibilidades
Comprende la existencia en poder del ente de moneda de curso legal moneda extranjera, cheques, giros bancarios y postales a la vista y depósitos sin restricciones específicas en entidades bancarias.
1.1.1.1 Caja
Comprende los recursos en dinero efectivo, de poder liberatorio inmediato, cheques y otros valores legales, sin restricciones específicas.
1.1.1.2 Bancos.
Comprende los recursos depositados en entidades bancarias, de poder liberatorio inmediato y sin restricciones de disponibilidad.
1.2 ACTIVO NO CORRIENTE
Comprende los bienes de uso, bienes y derechos cuya realización se espera efectuar después de los doce (12) meses desde la fecha de cierre del cierre de ejercicio.
1.2.1 Créditos.
Son derechos del ente, emergentes de obligaciones contraídas por terceros en concepto de impuestos, tasas, ventas de bienes, regalías, locación de inmuebles, anticipos y adelantos otorgados a proveedores y contratistas por bienes o servicios a recibir cuyo vencimiento se producirá después de los doce (12) meses desde la fecha de cierre de ejercicio.
1.2.1.1 Cuentas a cobrar.
Derechos de cobro a terceros, provenientes de la potestad del Estado de establecer gravámenes y de la actividad principal en los organismos de la administración nacional, cuya percepción se prevé concretar con posterioridad a los doce (12) meses desde la fecha de cierre de ejercicio.

1.4 Manual de Cuentas

Hasta ahora hemos visto las cuentas contables conceptualizadas, ordenadas y agrupadas, sólo falta un paso en la clasificación de hechos económicos, saber cómo funciona dentro del sistema de asientos de partida doble cada una de las cuentas contables.

El manual de cuentas tiene como función indicar como se debe usar cada una de dichas cuentas contables incluidas en el glosario. Es decir, cuando se debitan, cuando se acreditan, si tienen saldo deudor o acreedor, y otros datos que sirvan para enriquecer el funcionamiento del sistema de información contable del ente.

Ejemplo:

	T	C	R	C
	I	A	U	T
	T	P	B	A
CAJA	1	1	1	1
OBJETO: Registrar el movimiento de dinero efectivo, cheques y otros valores legales sin restricciones específicas.				
DÉBITO		CRÉDITO		
Por la recepción de dinero efectivo, cheques y otros valores legales.		Por el depósito en las cuentas bancarias correspondientes, del dinero efectivo y cheques recibidos.		
SALDO: Deudor. Representa los fondos depositados en caja.				
SUBCUENTAS: no tiene.				

1.5 Asiento Contable

En la operatoria del Ente, una situación que modifica el patrimonio de la misma tanto cualitativamente como cuantitativamente siempre está asociada a dos o más hechos económicos. Por ejemplo: se compra una camioneta para traslado de alimentos, por un lado se tiene el hecho económico de sacar dinero de la caja y entregársela al proveedor y por otro lado tenemos la incorporación al patrimonio del Ente del Rodado comprado.

En ese sentido se podría decir que el asiento contable es el registro que se realiza en contabilidad con la finalidad de reconocer los hechos económicos que

provocan una modificación en el patrimonio de un ente. Todo asiento estará conformado por distintas cuentas contables definidas en el plan de cuentas, y se podrán incluir todas las cuentas que el usuario desee. En todos los casos y sin excepción, los asientos deberán estar equilibrados, esto es, que la suma de los montos de la columna del debe del asiento tiene que ser igual a la suma de los montos de la columna del haber, respetando de esa manera el principio de la partida doble.

2. Interrelación entre clasificadores presupuestarios y el plan de cuentas contable

Con estos conceptos frescos se puede ahora profundizar en la Interrelación entre clasificadores presupuestarios y las cuentas contables.

Este proceso de Interrelación es una asociación biunívoca entre clasificadores presupuestarios y cuentas contables a través de una matriz de conversión que constituye una tabla de relaciones entre el plan de cuentas y los clasificadores por objeto del gasto o el clasificador por rubro de ingresos, permitiendo que toda transacción registrada en los distintos momentos del ejercicio presupuestario, se transforme en un asiento de partida doble en la contabilidad patrimonial de manera automática.

Esta matriz bien diseñada asegura la producción automática de asientos contables. De esta manera todos los eventos derivados de la gestión, sean de índole presupuestaria, así como las modificaciones y ajustes asociados a estos, generan los registros presupuestarios y contables al momento de verificarse el hecho económico.

Para poder comprender mejor se verán algunos ejemplos:

Ejemplo 1

Se compra combustible para uno de los rodados que posee el ente por \$ 153.-, si se piensa desde la contabilidad de partida doble el asiento sería el siguiente:

<i>Bienes de Consumo</i>	153	
<i>a Banco XX</i>		153

Bienes de consumo es una cuenta contable que corresponde a un egreso (pérdida, costo) dentro del plan de cuenta:

Plan de cuenta contable

5000000000000000 *Gastos*

5020000000000000 *Bienes de consumo*

Por otro lado se debe ver este hecho económico desde el punto de vista de los clasificadores presupuestarios que por otra parte sirven para confeccionar el Estado AIF (Ahorro – Inversión - Financiamiento).

Tomando el clasificador se ve dentro de la partida presupuestaria por objeto de gasto:

02- Bienes de consumo
 02 – 02 – Combustibles y lubricantes
 02 – 02 – 01- Nafta

De esta forma partiendo desde la contabilidad patrimonial se relaciona con la contabilidad presupuestaria:

Relación:

50200000000000 Bienes de consumo. ————— 02 – 02 – 01- Nafta

Aunque desde el gobierno, debido a las etapas del gasto, se efectúa primero la asignación presupuestaria:

Relación:

02 – 02 – 01- Nafta ————— 50200000000000 Bienes de consumo.

Ejemplo 2

Se compra una computadora por \$ 2.589.-, el **tipo de gasto es de inversión o de capital**, para la contabilidad de partida doble el asiento sería el siguiente:

Bienes de Uso	2.589.-
a Banco XX	2.589.-

En este tipo de gasto la cuenta contable es una cuenta de Activo, se está comprando un bien inventariable, que se debe activar y considerar su depreciación en 2 o 3 años. La cuenta contable que correspondería sería:

Plan de cuenta contable
 10000000000000 Activo
 10200000000000 Bienes de uso

Desde la contabilidad presupuestaria, es considerado una erogación de año por lo que se relaciona con una partida de gasto:

Partida presupuestaria por objeto de gasto:

11- Bienes de capital
 11 – 01 – Maquinarias y equipos
 11 – 01 – 05 – Equipos para computación

En ese momento se genera la siguiente relación:

11 – 01 – 05 – Equipos para comp. — 10200000000000 Bienes de uso.

De esta manera se observa que cada hecho económico es el mismo pero se lo puede ver desde dos perspectivas distintas según como se necesite analizar la información.

En el mismo sentido se puede analizar los hechos económicos que involucran ingresos o recaudación.

Ejemplo 3

Si un contribuyente deposita el pago de Ingresos Brutos por \$ 147, sería **recaudación de tributos**, presupuestariamente se puede analizar el clasificador de recursos:

Partida presupuestaria de recursos por rubro:

01 Impuestos impositivos

01 – 01 – Impuestos provinciales

01 – 01 -01 Impuestos sobre ingresos brutos

Por el lado de la contabilidad de partida doble el plan de cuenta nos indica lo siguiente:

Plan de Cuenta Contable

4000000000000000 Recursos

4010000000000000 Ingresos impositivos

4010100000000000 Impuestos provinciales

Sabiendo que el asiento es:

<i>Banco XX</i>	<i>147.-</i>
	<i>a Impuestos provinciales 147.-</i>

En consecuencia la relación quedaría de la siguiente manera:

01 –01-01 Impuestos S/ Ingresos Brutos — 4010100000000000 Impuestos Provincial

Ahora bien si el Recurso (Ingreso) es originado por la **toma de un préstamo** (uso de crédito) contablemente se genera un pasivo, por ejemplo:

<i>Banco XX</i>	<i>11.000.-</i>
	<i>a Deuda pública no corriente a clasificar 11.000.-</i>

Entonces si se observa el glosario de cuenta:

PASIVO NO CORRIENTE

Son las obligaciones con vencimiento superior a los doce meses posteriores al cierre del período,

Deuda pública.

Son las obligaciones contraídas por el ente público, en virtud de la capacidad que le es otorgada por ley para celebrar contratos de endeudamiento público, tales como emisión y colocación de títulos y bonos de la deuda pública, empréstitos internos y externos.

2.2.2.1. Deuda pública no corriente a clasificar.

Registro exclusivo de la administración central, que integra los saldos de las colocaciones a largo plazo en conceptos que por falta de información u otro

motivo, no pueda determinarse su destino o asignación definitiva dentro del pasivo del ente.

Se obtiene que la cuenta a utilizar sea:

20201010000000 Deuda pública no corriente a clasificar

Para la contabilidad presupuestaria al tomar un crédito se genera un recurso y por lo tanto es tomado como tal:

Partida presupuestaria por rubro:

20- Uso del crédito

20 - 01 Obtención de préstamo

20 - 01- 01 - Del sector público

Expuesto en el estado AIF de la siguiente manera:

Expuesto en el estado AIF de la siguiente manera:

Concepto
Ingresos Corrientes
1 - Ingresos Impositivos
1 - Impuestos Provinciales
2 - Participación Federal De Impuestos
3 - Impuestos Nacionales
2 - Ingresos No Impositivos
4 - Venta De Bienes Y Servicios
5 - Rentas De La Propiedad
6 - Transferencias Corrientes
Erogaciones Corrientes
01 - Personal
02 - Bienes De Consumo
03 - Servicios No Personales
04 - Previsión Presupuestaria Corriente
05 - Intereses Y Gastos Financieros
06 - Transferencias Para Erogaciones Corrientes
Ahorro Corriente
Ingresos de Capital
10 - Venta De Activos
11 - Recupero De Prestamos
12 - Transferencias de Capital
Erogaciones de Capital
10 - Transferencias Para Erogaciones De Capital
11 - Bienes De Capital
12 - Trabajos Públicos
13 - Bienes Preexistentes
14 - Previsión Presupuestaria De Capital
15 - Activos Financieros
17 - Economías De Gestión
Ingresos Totales
Erogaciones Totales
Resultado Primario
Resultado Financiero
Fuentes Financieras Netas
Fuentes Financieras
20 - Uso del Crédito
21 - Remanentes Ejercicios Anteriores
Aplicaciones Financieras
22 - Amortización De La Deuda
25 - Otras Aplicaciones Financieras
Resultado

Entonces la relación queda determinada de la siguiente manera:

20 – 01- 01 – Del Sector Público —202020100000000 Deuda pública no corriente.

En conclusión, en este proceso de Interrelación biunívoca entre clasificadores presupuestarios y cuentas contables, es de suma importancia determinar la matriz de conversión según un análisis conceptual de los hechos económicos, teniendo presente las particularidades del ente, y en este caso también las políticas llevadas adelante por el gobierno.

CAPÍTULO XVII

EL BALANCE DEL SECTOR PÚBLICO

1. Cuenta de Inversión del Ejercicio

La Cuenta de Inversión es la rendición de cuentas anual de la gestión y de la ejecución del presupuesto, que el poder ejecutivo realiza al poder legislativo. Rinde cuenta de cómo se obtuvieron y gastaron los fondos públicos en el período fenecido del presupuesto.

La cuenta de inversión es un medio idóneo para verificar el real cumplimiento por parte del órgano ejecutivo de lo normado en la ley de presupuesto. Constituye un documento formal que posee toda la información de índole financiera y presupuestaria relacionada con la gestión financiera y patrimonial desplegada por el Estado durante un ejercicio determinado. Asimismo, brinda información relevante, confiable y oportuna, constituyendo una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental.

1.1 La Cuenta de Inversión a nivel Nacional

Según lo establece el artículo 75, inciso 8 de nuestra Constitución Nacional, es competencia del congreso nacional, aprobar o desechar la cuenta de inversión elevada por el poder ejecutivo nacional y cuya preparación, en cumplimiento del artículo 91 de la ley n° 24.156 de administración financiera, le corresponde a la contaduría general de la nación.

Anualmente, el poder ejecutivo nacional eleva a consideración del congreso de la nación la cuenta de inversión, la cual se confecciona de acuerdo a las normas y criterios establecidos por la mencionada ley n° 24.156. Esto se realiza sobre la base de registros analíticos y mediante la concentración de datos de la administración central, organismos descentralizados, instituciones de seguridad social, universidades nacionales, sociedades y empresas del estado, fondos fiduciarios y entes públicos.

Para la elaboración de los estados contables, la contaduría general de la nación, consolida, integra, controla y procesa la información contable que surgen de las registraciones automáticas de las transacciones presupuestarias que los organismos que conforman la administración central reportan al S.I.D.I.F. (Sistema Integrado de Información Financiera), e integra el patrimonio neto del resto de los entes que conforman el Sector Público nacional.

La contaduría general de la nación, con la información obrante en el sistema y la adicional que solicita, realiza los análisis y demás tareas que aseguren la coherencia en las cifras que expone, partiendo del principio de descentralización operativa y de la aplicación de los procedimientos de control –tanto interno como externo- en cada responsable de la transacción.

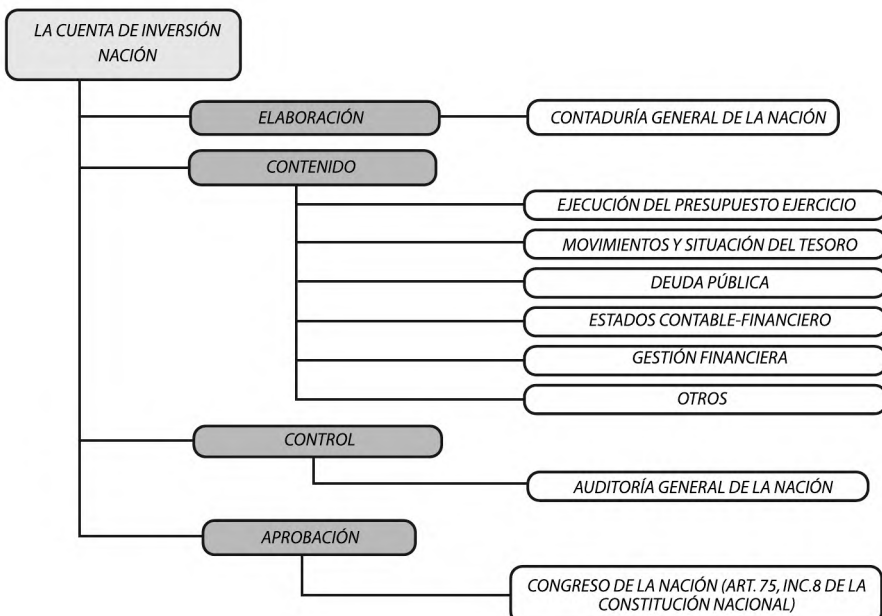
Según lo prescribe el artículo 95 de la ley N° 24.156, la cuenta de inversión debe ser presentada anualmente al congreso nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento. Debe contener como mínimo:

- a) Los estados de ejecución del presupuesto de la administración nacional, a la fecha de cierre del ejercicio.
- b) Los estados que muestren los movimientos y situación del tesoro de la administración central.
- c) El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.
- d) Los estados contable-financieros de la administración central.
- e) Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros.

La cuenta de inversión contendrá además comentarios sobre:

- a) El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto.
- b) El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública.
- c) La gestión financiera del sector público nacional.

El siguiente cuadro aclara notablemente este concepto:



1.2 La Cuenta de Inversión en la Provincia de Córdoba

A nivel provincial, la constitución de la provincia de Córdoba, establece en el artículo 144 inciso 12, que es atribución y deber del poder ejecutivo provincial enviar la cuenta de inversión del ejercicio fenecido en el segundo mes de las sesiones ordinarias de la legislatura.

Podemos observar una primera diferencia respecto a nación en lo que hace al plazo de presentación que tienen los poderes ejecutivos ante los organismos de control legislativo, ya que mientras, en la provincia de Córdoba, el plazo máximo es el segundo mes de iniciadas las sesiones ordinarias legislativas, las que comienzan el primero de febrero. Por lo tanto, el plazo máximo para la presentación a nivel provincial es el 31 de marzo de cada año.

Por su parte, la Ley N° 9.086 de administración financiera, establece que está a cargo de la contaduría general de la provincia, la confección de la cuenta de inversión del ejercicio, siendo los distintos servicios administrativos financieros los que registran las transacciones en forma automática en el sistema SUAF.

Se debe remitir, a la contaduría, la información adicional necesaria durante el mes de enero / febrero de cada año para el armado de la misma. La contaduría general establecerá los plazos máximos para el envío de la información que refleja el movimiento operado en las respectivas jurisdicciones.

En cuanto al contenido mínimo de la cuenta de inversión, el artículo 90 de la ley 9.086 determina que la cuenta debe contener un informe sobre la evolución financiera, económica, patrimonial y de gestión consolidada de la administración general del ejercicio concluido, su inserción con el planeamiento propuesto y su comparación con los períodos anteriores. Asimismo incluirá los estados financieros y cumplimiento de metas y objetivos. También se expondrá la ejecución del presupuesto de la administración general desagregados hasta el nivel previsto en la ley de presupuesto.

La mencionada ejecución presupuestaria se compone de:

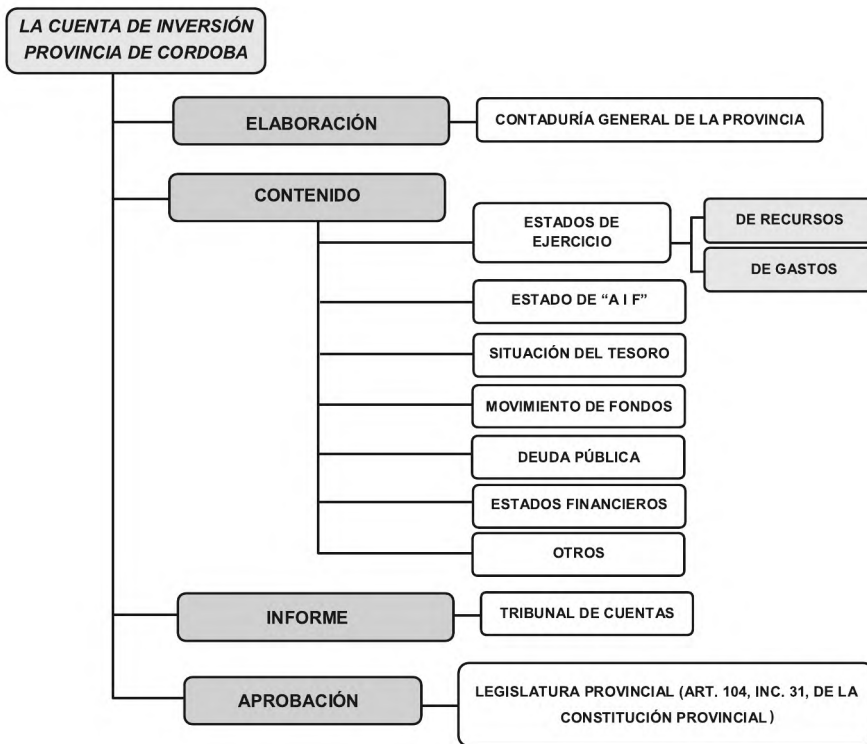
- Ejecución del presupuesto de recursos de la administración general, desagregados hasta el nivel previsto en el texto de la ley de presupuesto.
- Ejecución del presupuesto de gastos de la administración general, mostrando el compromiso y el devengado, desagregados hasta el nivel previsto en el texto de la ley de presupuesto.
- Cuenta ahorro-inversión-financiamiento de la administración general.
- Los estados que demuestren los movimientos de la situación del tesoro de la administración general.
- Situación de la deuda pública de la administración general, desagregada por ente, título y préstamo.
- Estados de recursos y gastos corrientes de la administración central.
- Estado de origen y aplicación de fondos de la administración central.

- Balance general de la administración central que informe los patrimonios netos de los organismos descentralizados, empresas y entes públicos.
- Estado de resultado, balance general, de las entidades descentralizadas, empresas y entes públicos.
- Cumplimiento de metas, costos y objetivos previstos en el presupuesto.

En lo que respecta a la aprobación de la cuenta de inversión, el artículo 104 inc. 31 de la constitución de la provincia de Córdoba, establece que será el poder legislativo provincial el encargado de aprobar o desechar las cuentas de inversión del año fenecido, dentro del período ordinario en que se remitan. Si no son observadas en ese período, quedan aprobadas.

Por su parte la contaduría general también remite la cuenta de inversión al tribunal de cuentas de la provincia, quien efectúa el control externo realizando un dictamen o informe que también es remitido a la legislatura provincial.

Exponiendo el presente tema gráficamente:



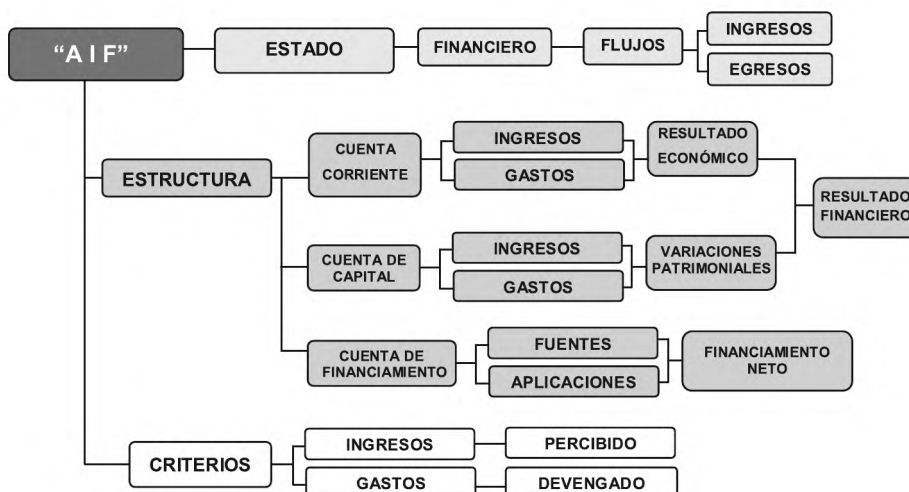
2. Estado de Ahorro, Inversión y Financiamiento

2.1 Definición

Como se observara en la sección II, tanto a nivel nacional como a nivel provincial, dentro de los estados de ejecución presupuestaria, se genera el estado ahorro-inversión-financiamiento que constituye un componente esencial de la cuenta de inversión del ejercicio. Este estado, de carácter financiero, reúne los flujos de ingresos y gastos en un período determinado, cuya estructura facilita el análisis del impacto económico de la gestión gubernamental.

Como su nombre lo indica, está constituido por tres partes fundamentales:

- 1) la Cuenta corriente –que incluye los ingresos corrientes y los gastos corrientes;
- 2) la Cuenta capital –que incluye los ingresos y gastos de capital;
- 3) la Cuenta financiamiento –que incluye las fuentes financieras y las aplicaciones financieras.



2.2 Importancia de los resultados del Estado Ahorro - Inversión - Financiamiento

La importancia del estado ahorro-inversión-financiamiento radica en ordenar las cuentas públicas de modo de permitir su análisis económico, en especial a las transacciones reales o financieras del sector público en relación con la economía del sector privado y de la economía global o general.

En la cuenta ahorro o cuenta corriente se incluyen el total de transacciones corrientes (ingresos y gastos vinculados al consumo del gobierno, la retribución a los factores productivos y los gastos operativos en general: sueldos, servicios de limpieza, energía eléctrica, papelería, intereses de la deuda pública, entre otros). En sí mismos tanto los recursos como los gastos corrientes no implican incremento o disminución patrimonial.

Ingresos Corrientes**1- Ingresos Impositivos**

- 1 - Impuestos Provinciales
- 2 - Participación Federal De Impuestos
- 3 - Impuestos Nacionales

2- Ingresos No Impositivos**4- Venta De Bienes Y Servicios****5- Rentas De La Propiedad****6- Transferencias Corrientes****Erogaciones Corrientes**

- 01- Personal
- 02- Bienes de Consumo
- 03- Servicios No Personales
- 04- Previsión Presupuestaria Corriente
- 05- Intereses y Gastos Financieros
- 06- Transferencias Para Erogaciones Corrientes
- 07- Economías de Gestión.

Ahorro Corriente

Resultado Positivo: AHORRO (Ing. Corrientes > Gastos Corrientes)

Resultado Negativo: DESAHORRO (Ing. Corrientes < Gastos Corrientes)

En la cuenta inversión o cuenta capital se incluyen el total de transacciones vinculadas a la construcción, adquisición o venta de activos reales (tangibles o inmateriales) cuya vida útil o aplicación al proceso productivo se estima superior a un ejercicio. También aquellos activos financieros adquiridos por motivos de política fiscal que directa o indirectamente contribuirán a la formación de “capital real” en la economía.

Por lo que estos conceptos pueden implicar un incremento o disminución patrimonial: aportes a empresas, la construcción de un puente o de cualquier obra pública, donaciones, compras de inmuebles o patentes, préstamos a provincias y municipios, entre otros.

El resultado primario es aquel que se obtiene de eliminar del resultado financiero los intereses y gastos financieros ocasionados por la financiación externa. Por medio del resultado primario se puede analizar el resultado genuino de la Institución más allá del endeudamiento. Es interesante el análisis del resultado primario particularmente en instituciones con elevadas obligaciones por pago de intereses causados por un alto nivel de endeudamiento. El deducir del total de gastos los montos erogados en concepto de intereses, permite diferenciar el resultado de la gestión actual respecto del costo que haya podido generar el financiamiento de desequilibrios anteriores.

De esta forma se puede identificar si el resultado financiero negativo se debe a las acciones propias del Estado o al pago de servicios de endeudamiento asumidos con anterioridad.

Ingresos Corrientes
Erogaciones Corrientes
Ahorro Corriente
Ingresos de Capital
Erogaciones de Capital
Ingresos Totales
Erogaciones Totales
Resultado Primario
Resultado Financiero
Fuentes Financieras Netas
Fuentes Financieras
Aplicaciones Financieras
Resultado

La diferencia entre los ingresos totales –ingresos corrientes mas ingresos de capital- y los gastos totales –gastos corrientes mas gastos de capital- da lugar al Resultado Financiero. Si este resultado es positivo se dice que se produce un **superávit fiscal** (los ingresos totales son mayores que los gastos totales); si por el contrario el resultado es negativo, se produce un **déficit fiscal** (los ingresos totales son menores que los gastos totales).

Convencionalmente, se ha establecido una especie de “línea imaginaria” entre la diferencia entre ingresos totales y gastos totales (o lo que es lo mismo la suma algebraica de las cuentas Corrientes y de Capital) por un lado, y por otro, la diferencia entre fuentes y aplicaciones financieras (cuenta de financiamiento). Ahora veamos que significan estos conceptos: “arriba de la línea” se encuentra la cuenta ahorro-inversión. La parte financiamiento está “debajo de la línea”. La cuenta financiamiento reúne aquellas operaciones realizadas por el gobierno con el objeto de administrar eficientemente su liquidez, mediante la gestión de pasivos y activos financieros del período, la amortización de aquellos contraídos en ejercicios anteriores para solventar desequilibrios.

La diferencia entre los componentes de la cuenta financiamiento, da lugar al financiamiento neto. Si este resultado es positivo se dice que se produce un **endeudamiento** -las fuentes financieras son mayores que las aplicaciones financieras- y el monto es equivalente al **déficit fiscal** con signo opuesto. Si por el contrario el resultado es negativo, se produce un **desendeudamiento** –las aplicaciones financieras son mayores a las fuentes financieras- y el monto es equivalente al **superávit fiscal** con signo opuesto.

Fuentes Financieras Netas

Fuentes Financieras

- 20 . Uso del Crédito
- 21 . Remanentes Ejercicios Anteriores

Aplicaciones Financieras

- 22 . Amortización de la Deuda
- 25-Otras Aplicaciones Financieras

Resultado

Fuentes Netas Positiva: Endeudamiento
Fuentes Netas Negativas: Desendeudamiento

En la construcción de la Alf siempre se deberá tener en cuenta que la suma algebraica de todos sus componentes debe ser igual a cero.

$$\text{INGRESOS TOTALES} + \text{FUENTES FINANCIERAS} = \text{GASTOS TOTALES} + \text{APLICACIONES FINANCIERAS}$$

3. Estados Financieros

3.1 Importancia

Otro componente importante de la cuenta de inversión la constituyen los estados financieros los que básicamente son una representación estructurada de la situación patrimonial y económica de la administración general. El objetivo de los mismos es suministrar información acerca de la situación patrimonial, económica y de flujos de efectivo de la administración general, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos y también para constituir un medio para la rendición de cuentas de la administración general por los recursos que le han sido confiados.

Los estados financieros también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. La información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique: a) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado; y b) si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.

Para cumplir estos objetivos, los Estados Financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la administración general:

- los activos;
- los pasivos;
- los recursos;
- los gastos;
- la evolución del patrimonio neto;
- los flujos de efectivo.

El registro contable de las transacciones económicas y financieras es común, único, uniforme, integrado y aplicable a todos los organismos de la administración general.

Tanto a nivel nacional como a nivel provincial, se definen como estados financieros básicos los que se detallan a continuación:

- I- Estado de situación patrimonial
- II- Estado de evolución del patrimonio neto
- III- Estado de recursos y gastos
- VI- Estados de flujo de efectivo

3.2 Estado de Situación Patrimonial

Llamado también balance general. Tiene por finalidad exponer el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la administración general en un momento determinado. Los elementos integrantes de la situación patrimonial son: a) los activos; b) los pasivos; y c) el patrimonio neto.

(a) Activos

Comprende los bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios de la administración general, del cual se espera que en un futuro contribuyan directa o indirectamente a la consecución de los objetivos que constituyen su actividad.

(b) Pasivos

Representa las obligaciones cuantificables y actuales asumidas por la administración general, como consecuencia de hechos pasados producto de transacciones o acuerdos, a favor de terceros y contingencias probables, independiente del momento de su formalización. Su cancelación representa para la administración pública una salida de activo.

(c) Patrimonio Neto

Es la parte residual de los activos de la administración general, una vez deducidas las obligaciones con terceros.

3.3 Estado de evolución del Patrimonio Neto

Tiene por finalidad, informar la composición del patrimonio neto al inicio del ejercicio, la medición al cierre del mismo y la expresión de las causas de las variaciones.

A lo largo de un ejercicio, la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de: a) las transacciones presupuestarias; y b) las transacciones no presupuestarias. También deben exponerse las transacciones que no alteren la cuantía del patrimonio neto.

El patrimonio neto, se compone del patrimonio institucional inicial y final. El Patrimonio institucional inicial es la diferencia entre activo y pasivo al momento de su primer registro. El Patrimonio institucional final es la diferencia entre activo y pasivo al cierre del ejercicio, deducidos los resultados acumulados. Se debe desagregar en patrimonio institucional Inicial y sus modificaciones.

Dentro del estado de evolución del patrimonio Neto se podrán exponer los siguientes rubros:

- Patrimonio institucional.
- Variaciones patrimoniales / revalúo.
- Reservas.
- Resultados acumulados.
- Ajuste resultados ejercicios anteriores.
- Resultado del ejercicio (ahorro /desahorro).

3.4 Estado de Recursos y Gastos

Tiene por finalidad determinar la diferencia entre los ingresos y gastos, presupuestarios y no presupuestarios, del ejercicio al que se refieren los estados financieros. Asimismo, provee información de las causas que dieron origen al resultado de la gestión de la administración general.

Son ingresos aquellos flujos que configuran el componente positivo del resultado patrimonial, producidos a lo largo del ejercicio por las operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones que implican un incremento en el patrimonio neto.

Son gastos aquellos flujos que configuran el componente negativo del resultado patrimonial, producidos a lo largo del ejercicio por las operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de los activos o el surgimiento de obligaciones que implican una disminución en el patrimonio neto.

A modo de ejemplo podemos referir los siguientes:

Recursos o Ingresos

- Ingresos tributarios
- Ingresos no tributarios
- Ventas de bienes y servicios
- Rentas de la propiedad
- Ingresos financieros
- Diferencias de cambio
- Transferencias recibidas
- Otros ingresos

Gastos

- Personal
- Bienes de consumo
- Servicios no personales
- Rentas de la propiedad
- Gastos financieros
- Diferencias de cambio
- Transferencias otorgadas
- Depreciación y amortización
- Otras pérdidas

Cuando las partidas de ingreso y gasto sean significativas, por su naturaleza e importe, se expondrán por separado. Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingreso y gasto están las siguientes:

- a) la rebaja del valor de los bienes de cambio hasta su valor neto de realización, o de los bienes de uso hasta su importe recuperable o importe recuperable de servicio, lo que sea apropiado, así como la reversión de tales rebajas;
- b) restructuración de las actividades de la administración general y la reversión de cualquier previsión constituida para hacer frente a los costos de la misma;
- c) la venta de bienes de uso de dominio privado, público o del patrimonio artístico, histórico y/o cultural;
- d) las privatizaciones u otras disposiciones de inversiones;
- e) las operaciones en discontinuación;
- f) cancelaciones de pagos por litigios; y
- g) otras reversiones de provisiones.

La Administración General presenta, en el estado de recursos y gastos, los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos por objeto del gasto. Se podrá presentar en notas, una clasificación de los gastos basada en la función dentro de la administración general (por ejemplo, conforme al área que genera el gasto).

3.5 Estado de Flujos de Efectivo

El estado de flujos de efectivo contiene los ingresos y egresos del ejercicio, y el saldo de efectivo al inicio y al cierre de los estados financieros. La información referente a los flujos de efectivo permite a los usuarios determinar en que forma se obtuvo el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades, así como el uso que se dio al mismo. Brinda entonces una guía para la toma de decisiones y cumple con la obligación de rendir cuentas.

El estado de flujos de efectivo debe informar de los flujos de efectivo del ejercicio clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiación.

Actividades de operación: El importe de los flujos de efectivo netos procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la administración general se financian. Podemos citar como ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación los siguientes: cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas; cobros en efectivo procedentes de cargos por bienes y servicios suministrados por la administración general; cobros en efectivo procedente de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público; pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos); pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios; etc.

Actividades de inversión: Los flujos de efectivo utilizados en las actividades de inversión, representan la medida en la que se han hecho pagos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la administración general en el futuro. Solo las salidas de efectivo que den lugar al reconocimiento de un activo en el Estado de Situación Patrimonial, cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Constituyen ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión los siguientes: pagos en efectivo para comprar bienes de uso (de dominio público o privado); activos intangibles y otros activos a largo plazo; cobros en efectivo por ventas de bienes de uso, activos intangibles y otros activos a largo plazo; pagos en efectivo por la adquisición de títulos de propiedad de instrumentos de patrimonio o de deuda de empresas, agencias y otros entes; cobros en efectivo por la venta de títulos de propiedad de instrumentos de patrimonio o de deuda de empresas, agencias y otros entes; etc.

Actividades de financiación: Las actividades de financiación constituye una herramienta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la administración general. Podemos establecer los siguientes ejemplos: cobros en efectivo procedentes de la deuda pública; reembolsos de los fondos que conforman la deuda pública; cobros en efectivo procedentes de otras deudas financieras; reembolso de los fondos que conforman las otras deudas financieras.

3.6 Notas y Memoria

Otro elemento importante de los estados financieros, lo constituyen las notas a los mismos. En ellas se incluye información necesaria para la adecuada comprensión de los mismos por parte de los usuarios. Las notas a los estados financieros de la administración general deben presentarse de manera sistemática y contener como mínimo los aspectos que a continuación se detallan:

Una declaración de cumplimiento de las normas legales imperantes.

Una declaración de las bases para la medición y las políticas contables que se han aplicado.

Toda otra información adicional considerada necesaria para la evaluación de la gestión.

Por su parte, la memoria complementa a los estados financieros y expone de manera narrativa el mandato conferido, la gestión realizada, los objetivos alcanzados, y la justificación de los desvíos.

3.7 Modelo Contable

Para darle un sustento legal a los estados financieros, más allá de la ley 9086, en la provincia de Córdoba, se dictó la resolución del ministerio de finanzas 220/2013 donde la contaduría general de la provincia propició los principios de contabilidad generalmente aceptados adaptados al sector público provincial, normas generales de contabilidad y normas particulares para que constituyan

la base para la elaboración de los estados contables del sector público provincial.

Dichas permiten obtener homogeneidad y comparabilidad de la información respecto a otros períodos de tiempo y a otras jurisdicciones brindando mayor transparencia para los usuarios y consiguiendo una mayor calidad en la elaboración de los estados financieros por parte de la administración pública provincial. Dichas normas aprobadas constituyen un avance importante hacia las Normas Internacionales de Contabilidad adaptadas al Sector Público (NICSP).

Esta resolución 220/13 establece como modelo contable para la preparación de los Estados Financieros los siguientes criterios:

- a) La unidad de medida;
- b) los criterios de medición contable;
- c) la gestión continua;
- d) el devengamiento; y
- e) la partida doble.

a) Unidad de medida

Los Estados Financieros deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, excepto el estado de ejecución presupuestaria. En un contexto de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizará la moneda nominal.

b) Criterios de medición

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplan las condiciones para reconocerse en los estados financieros, pueden basarse en los siguientes atributos:

Activos

- 1) costo histórico;
- 2) costo de reposición;
- 3) valor neto de realización;
- 4) valor actual del flujo futuro neto de fondos;
- 5) porcentaje de participación en el patrimonio neto de personas jurídicas distintas a la administración general (valor patrimonial proporcional o método de la participación); o
- 6) valuación técnica o modelo de revaluación.

Pasivos

- Importe original
- Costo de cancelación; o
- Valor actual del flujo futuro de fondos a desembolsar.

c) Gestión continúa

Se considera que la administración general tiene existencia permanente, salvo modificación posterior de la norma legal de creación por la que se determine lo contrario.

Al preparar los estados financieros de la administración general se debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la administración general continúe en funcionamiento. Los estados financieros deben prepararse con base en el principio *de* gestión continua.

d) Devengamiento

Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en el ejercicio en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados.

e) Partida doble

La aplicación de la partida doble alcanza a todas las transacciones de la administración general.

3.8 Desviaciones aceptables y significación

Son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables en la medida que no afecten significativamente a la información contenida en los estados financieros. Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios. Esto significa que sólo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios de los estados financieros a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contable hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables.

Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:

- la omisión injustificada de elementos de los estados financieros o de otras informaciones requeridas por las normas contables;
- la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables; y
- la comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables.

En la misma resolución 220/13 se sugieren, a los fines de la publicación, los siguientes modelos de estados financieros:

Modelo sugerido del Estado de Situación Patrimonial

Estado de Situación Patrimonial			
Al 31 de diciembre de (...) y (...)			
		<i>Saldo al cierre</i>	<i>Saldo al inicio</i>
	<i>Notas</i>	\$	
ACTIVO			
ACTIVO CORRIENTE			
Efectivo	XX		
Inversiones	XX		
Créditos	XX		
Otros créditos	XX		
Bienes de cambio	XX		
Otros activos	XX		
Total de Activo Corriente			
ACTIVO NO CORRIENTE			
Otros créditos	XX		
Inversiones	XX		
Bienes de uso de dominio privado	XX		
Activos intangibles	XX		
Participación en empresas, agencias y entes estatales	XX		
Bienes de uso de dominio público	XX		
Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural	XX		
Otros activos	XX		
Total Activo No Corriente			
Total del Activo			
PASIVO			
PASIVO CORRIENTE			
Acreedores	XX		
Deudas fiscales	XX		
Remuneraciones y cargas sociales	XX		
Deuda pública	XX		
Otras deudas financieras	XX		
Acreedores por recursos con afectación específica	XX		
Otros acreedores	XX		
Previsiones	XX		
Total de Pasivo Corriente			
PASIVO NO CORRIENTE			
Acreedores	XX		
Deudas Fiscales	XX		
Deuda pública	XX		
Acreedores por recursos con afectación específica	XX		
Otros acreedores	XX		
Previsiones	XX		
Total Pasivo No Corriente			
Total del Pasivo			
Total Patrimonio Neto			
Total Patrimonio Neto y Pasivo			

Modelo sugerido para el Estado de Recursos y Gastos

Estado de Recursos y Gastos			
Por el ejercicio anual finalizado el 31 de diciembre de (...) comparativo con el ejercicio anterior			
	<i>Notas</i>	<i>Saldo al cierre</i>	<i>Saldo al inicio</i>
		\$	
INGRESOS			
Ingresos tributarios	XX		
Ingresos no tributarios	XX		
Venta de bienes y servicios	XX		
Rentas de la propiedad	XX		
Ingresos financieros	XX		
Diferencias de cambio	XX		
Transferencias recibidas	XX		
Otros ingresos	XX		
Contribuciones figurativas	XX		
Total ingresos			
GASTOS			
Personal	XX		
Consumo de bienes	XX		
Servicios no personales	XX		
Rentas de la propiedad	XX		
Gastos financieros	XX		
Diferencias de cambio	XX		
Transferencias otorgadas	XX		
Depreciación y amortización	XX		
Otras pérdidas	XX		
Gastos figurativos	XX		
Total gastos			
Resultado del ejercicio (Ahorro/Desahorro)			

Modelo sugerido para el Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Estado de Evolución del Patrimonio Neto						
Por el ejercicio anual finalizado el 31 de diciembre de (...) comparativo con el ejercicio anterior						
RUBROS	Patrimonio institucional total			Resultados acumulados		Total patrimonio al cierre
	Patrimonio institucional al Inicial	Variaciones patrimoniales-Revalúo	Total	Reservas	Resultados no asignados	
	§					
Saldos al inicio del ejercicio anterior						
Modificación del saldo						
Ajuste resultados ejercicios anteriores						
Saldos al inicio del ejercicio anterior modificado						
Constitución / Utilización de reservas						
Resultado del ejercicio (Ahorro/ Desahorro)						
Saldos al cierre del ejercicio anterior						
Constitución / Utilización de reservas						
Resultado del ejercicio (Ahorro/ Desahorro)						
Saldos al cierre del presente ejercicio						

Modelo sugerido para el Estado de Evolución de Flujos de Efectivo

Estado de Flujo de Efectivo		
Por el ejercicio anual finalizado el 31 de diciembre de (...) comparativo con el ejercicio anterior		
	<i>Saldo al inicio</i>	<i>Saldo al cierre</i>
Concepto		
Variaciones de efectivo		
Modificación del saldo		
Ajuste resultados ejercicios anteriores		
Efectivo al 31-12-20xx modificado		
Aumento / (disminución) neto del efectivo		
Causas de las variaciones del efectivo		
Actividades de operación		
<i>Cobros</i>		
- Impuestos		
- Venta de bienes y servicios		
- Subvenciones		
- Intereses cobrados		
- Recupero de colocaciones financieras inferiores a 3 meses		
- Otros cobros		
<i>Pagos</i>		
- Personal		
- Intereses pagados		
- Proveedores		
- Colocaciones financieras inferiores a 3 meses		
- Otros pagos		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de operación		
Actividades de inversión		
Pago de bienes de uso		
Cobro de bienes de uso		
Cobro por ventas de inversiones		
Compra de valores en moneda extranjera		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de inversión		
Actividades de financiación		
Efectivo recibido en préstamos		
Reembolso (pago) de endeudamiento		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de financiación		
Aumento / (Disminución) neto del efectivo		

4. Presentación oportuna de la Cuenta de Inversión o Balance de Estado al órgano de control

Resulta de gran importancia la presentación oportuna del balance de la gestión del Estado ante los órganos de control correspondiente, toda vez que representa una garantía de control político y técnico sobre el cumplimiento del plan trazado por el gobierno aprobado mediante el presupuesto anual, y a la vez, permite que la ciudadanía participe en el control de la gestión de los recursos públicos.

A nivel nacional, el artículo 92 de la ley N° 24.156 dispone que dentro de los dos (2) meses de concluido el ejercicio financiero, las entidades del sector público nacional, excluida la administración central, deberán entregar a la contaduría general de la nación los estados contables financieros de su gestión anterior, con las notas y anexos que correspondan.

Por su parte, la contaduría general de la nación es la encargada de organizar y mantener en operación un sistema permanente de compensación de deudas intergubernamentales, que permita reducir al mínimo posible los débitos y créditos existentes entre las entidades del sector público nacional. También deberá coordinar con las provincias la aplicación, en el ámbito de competencia de éstas, del sistema de información financiera que desarrolle, con el objeto de presentar información consolidada de todo el sector público argentino, tal cual lo prescriben los artículos 93 y 94 de la mencionada ley N° 24.156.

Por último la presentación del balance o cuenta de inversión ante el órgano de control, está prevista en el artículo 95 de la ley n° 24.156 donde se establece que la cuenta de inversión deberá presentarse anualmente al congreso nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento.

En el ámbito de la provincia de Córdoba, el artículo 87 de la ley N° 9.086 de administración financiera, determina que el poder ejecutivo deberá presentar ante la legislatura -en forma trimestral- los estados demostrativos de la ejecución del presupuesto general de la administración general, siguiendo las clasificaciones y niveles de autorización incluidos en la ley, exponiendo los créditos originales y sus modificaciones. El mismo debe ser publicado también en la página WEB oficial. el órgano técnico externo de control es el tribunal de cuentas de la provincia. el artículo 90 de la Ley N° 9.086 impone al poder ejecutivo provincial la obligación de elevar la cuenta de inversión tanto a la legislatura provincial como al tribunal de cuentas de la provincia en el segundo mes del período de sesiones ordinarias del año siguiente al del ejercicio fenecido.

El tribunal de cuentas debe elevar un informe a la legislatura con las observaciones realizadas de la cuenta de inversión recibida por parte de la contaduría general de la provincia en el cuarto mes de las sesiones ordinarias de acuerdo al artículo 19 (inciso d) de la ley 7630.

Por otro lado, y en lo que respecta a la aprobación de la cuenta de inversión por el órgano de control legislativo, el artículo 92 de la ley n° 9.086 establece que la misma será presentada por el poder ejecutivo conforme lo establece la constitución de la provincia en el artículo 144 (inciso 12°) y aprobada o desechada en los términos previstos por el artículo 104 (inciso 31°) de la constitución de la provincia por la legislatura provincial.

En lo que respecta a organismos de control externo de carácter técnico, debemos decir que a nivel nacional está a cargo de la auditoría general de la nación y a nivel provincial, a cargo del tribunal de cuentas de la provincia.

La auditoría general de la nación es el ente de control externo del sector público nacional, dependiente del congreso nacional. Posee personería jurídica propia, e independencia funcional y financiera. Dentro de las funciones de control de la auditoría general de la nación, se encuentra la de examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la administración nacional, preparados por la contaduría general al cierre de cada ejercicio (artículo 118 inc. d).

El tribunal de cuentas es el órgano de control externo del sector público provincial no financiero, y se rige por lo dispuesto en la constitución provincial (artículos 126 y 127) y por su ley orgánica N° 7630.

BIBLIOGRAFÍA

AFIP, Administración Federal de Ingresos Público (2014). *Informe de recaudación año 2013 y IV trimestre 2013*. Publicación elaborada por la Dirección de Estudios de la Subdirección General de Administración Financiera, Año XI, N°39. Argentina: [s/n]. Recuperada el 24 de Septiembre de 2014, de <http://www.afip.gob.ar/estudios/archivos/informe4trimestre2013.pdf>

ALÉ, Miguel A. (1994). *Manual de Contabilidad Gubernamental*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Macchi.

ARANGO, Luis A. Biblioteca Virtual. <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetaareas/economia/econo35.htm>

ARGENTINA, Córdoba. El Gobernador de la Provincia de Córdoba (2004). *Decreto Reglamentario N°150 Reglamentación De La Ley N° 9086 De Administración Financiera Y Del Control Interno De La Administración General Del Estado Provincial*. Recuperada el 24 de Septiembre de 2014, de <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/36704c1158c32011032572340058a002/0731009d36ae15c603257b3900595433?OpenDocument>

ARGENTINA, Córdoba. La Legislatura de la Provincia de Córdoba (2003). *Ley 9.086 Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial*. Recuperada el 24 de Septiembre de 2014, de <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/AB58639E934925A503257689006B24A3?OpenDocument&Highlight=0,9086>

ARGENTINA, Córdoba. Ministro de Finanzas (2009). *Resolución N°366 Sistema Único de Administración Financiera – SUAF*. Recuperada el 24 de Septiembre de 2014, de http://www.cba.gov.ar/wp-content/4p96humuzp/2012/06/7_ResolucionMinisterial366-2010.pdf

ARGENTINA, Córdoba. Ministro de Finanzas (2013). *Resolución N° 220 Normas Provinciales de Contabilidad del Sector Público (NPCSP)*.

ARGENTINA, El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (1992). *Ley N° 24.156 Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público*. Recuperada el 24 de Septiembre de 2014, de <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/norma.htm>

ARGENTINA. Secretaría de Hacienda (1995). *Resolución N°25 Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad*. Recuperada el 24 de Septiembre de 2014, de <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25369/norma.htm>

KRIEGER, M J y otros (2013). *Estado y Administración Pública*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Errepar.

LAS HERAS, José M. (2010) "Estado Eficiente. Administración Financiera Gubernamental. Un enfoque Sistémico". Editorial Omar D. Buyatti. 3° Edición.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS DE LA NACIÓN [s/n]. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional*. Recuperado el 5 de Diciembre de 2014, de http://capacitacion.mecon.gov.ar/manuales/Contabilidad_Principios_Contabilidad.pdf y de http://capacitacion.mecon.gov.ar/manuales_nuevo/Contabilidad_Principios_Contabilidad.pdf.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS DE LA NACIÓN [s/n]. *Sistema de Contabilidad Gubernamental*. Recuperado el 25 de Septiembre de 2014, de http://capacitacion.mecon.gov.ar/manuales_nuevo/Contabilidad_Sistema_Contabilidad.pdf

UNIVERSIDAD DEL CAUCA, Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas, Colombia: *Contabilidad financiera*. Recuperado el 25 de Septiembre de 2014, de: <http://fceca.unicauca.edu.co/old/fcf/fcfse10.html>

SECCIÓN 6

SISTEMAS DE CONTROL GUBERNAMENTAL

AUTORES

Laura Estefanía Camacho González

María Pía Escalera

Raquel Natalia Pedano

Esteban Gerardo Rozo

Darío Marcelo Theiler

CAPÍTULO XVIII

EL CONTROL GUBERNAMENTAL

1. El control eficiente. Aspectos generales

La palabra control proviene del término francés *contrôle* y es definida por el Diccionario de la lengua española, de la Real Academia Española vigésima segunda edición, como: comprobación, inspección, fiscalización o intervención. También puede hacer referencia al dominio, mando y preponderancia, o a la regulación sobre un sistema. El control, por otra parte, es la oficina, el despacho o la dependencia donde se controla.

Controlar es una acción y por consiguiente el efecto que produce es medible o evaluable. El control es inherente a la entidad como ente concreto y específicamente a la administración, personificada en sus órganos de decisión y ejecución correspondientes. Para que funcione y se lo perciba, es necesario:

- Establecerlo en forma sistematizada, es decir, que debe seguir un ordenamiento racional.
- Dotarlo de los elementos necesarios para su funcionamiento.
- Orientarlo hacia objetivos específicos, de manera que su efecto por la acción que produce, pueda ser evaluado.

Usualmente, el control implica una comparación entre un rendimiento esperado y un rendimiento observado, para verificar si se están cumpliendo los objetivos de forma eficiente y eficaz y tomar acciones correctivas cuando sea necesario. La función de control se relaciona con la función de planificación, porque el control busca que el desempeño se ajuste a los planes. El proceso administrativo, desde el punto de vista tradicional, es un proceso circular que se retroalimenta. Es por esto que en la gestión, el control permite tomar medidas correctivas.

Una de las razones más evidentes de la importancia del control es porque hasta el mejor de los planes se puede desviar. El control se emplea para:

- Crear mejor calidad: las fallas del proceso se detectan y el proceso se corrige para eliminar errores.
- Enfrentar el cambio: éste forma parte ineludible del ambiente de cualquier organización. Los mercados cambian, la competencia en todo el mundo ofrece productos o servicios nuevos que captan la atención del

público. Surgen materiales y tecnologías nuevas. Se aprueban o enmiendan reglamentos gubernamentales.

- Facilitar la delegación y el trabajo en equipo: la tendencia contemporánea hacia la administración participativa también aumenta la necesidad de delegar autoridad y de fomentar que los empleados trabajen juntos en equipo. Esto no disminuye la responsabilidad última del superior jerárquico. Por el contrario, cambia la índole del proceso de control.

En el ámbito de la administración pública, controlar implica “comprobar que las actuaciones realizadas por el órgano controlado han sido llevadas a cabo con sujeción estricta al ordenamiento jurídico o que se han ajustado a lo que con anterioridad se hubiese programado, alcanzando los objetivos previamente fijados” (FUENTES VEGA, 1986: 16). El Control Público ejercido desde los órganos estatales, tiene necesariamente un fundamento democrático (MONTRUL, 2010: 7), debe responder a los intereses de la sociedad. La función controladora encuentra sustento en el estado de derecho, siendo el medio más eficaz y directo para lograr que la administración en su conjunto cumpla adecuadamente, el fin de satisfacer los intereses de la comunidad (IVANEGA, 2007: 361). Su finalidad comprende promover el bienestar general.

Los órganos y entes estatales obtienen y aplican recursos para lograr el cumplimiento de sus objetivos, dando satisfacción a necesidades públicas. Es la actividad de los mismos la que debe ser fiscalizada y controlada por órganos destinados a tal fin. Al respecto, podemos decir que el control se integra básicamente por la actividad que cumple el órgano controlante, mediante un procedimiento o técnica, sobre los actos o hechos del órgano controlado (VASSER, 2013: 5). No obstante, actualmente se sostiene un concepto más amplio, definiéndolo como un sistema retro alimentador de la administración y de la gerencia, que se concreta en un conjunto de actos y operaciones que tienen por objeto identificar la realidad, examinarla y compararla con un criterio o modelo preestablecido, para luego modificarla conforme a él⁴².

La ley de administración financiera de la provincia de Córdoba N° 9.086 define en su artículo 3 lo que se entiende por control y establece que en el sector público provincial comprende la supervisión integral de las operaciones de gestión administrativa de las que deriven transformaciones o variaciones en la hacienda pública y el régimen de responsabilidad basado en la obligación de los funcionarios de lograr los resultados previstos y rendir cuentas de su gestión.

Ahora bien, al gobernar, el gobernante tiene la responsabilidad primaria de ejercer el control sobre todas las etapas. Dicho control consiste en determinar si los resultados, si los efectos de la acción ejecutada, son la consecuencia deseada de lo planeado y organizado y de lo dirigido y coordinado. Tal determinación tiene por finalidad, decidir si los resultados o efectos son iguales o superiores a lo deseado en cada etapa y, en tal caso, reafirmar lo hecho en ellas. Por el contrario, si los resultados a efectos emergentes del control ejercido sobre lo ejecutado

⁴² Definición proporcionada por el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL. Agencia para el Desarrollo Internacional, Abril 1991).

no se hallan a la altura de las expectativas de quien gobierna, entonces habrá que resolver si corresponde rectificar el rumbo o tomar medidas correctivas en cada etapa afectada y, en fin, si aplicar las sanciones que correspondan según la naturaleza y consecuencia de los desvíos determinados por el control efectuado. Es evidente que el proceso mismo del control puede ser sumamente complejo, por lo que difícilmente quien gobierna o administra puede ocuparse personalmente de ejecutar el proceso de control. Sin embargo, es indispensable que el gobernante no se desentienda totalmente de aquel proceso. Inevitablemente debe tener conciencia de la naturaleza y características de lo que decide planificar, organizar, dirigir y coordinar, así como al ejecutar acciones en aquellas etapas que sólo quien gobierna puede legal o reglamentariamente cumplir o hacer ejecutar.

El control estatal no debería constituir un fin en sí mismo, sino una función destinada a la verificación de que todo lo normalizado previsto, planificado y/o programado se cumpla con eficiencia, eficacia y al menor costo social. El control es el único medio válido que tiene el gobernante para demostrar su honesto accionar y el ciudadano para comprobar que su confianza no ha sido defraudada (CALDERÓN, 2008: 41-48).

2. Tipos de control

Los controles pueden ser muy diversos y de distintos tipos; están en función de las necesidades de la organización, y estos pueden ser diseñados de acuerdo a lo que se quiere controlar y como se puede o debe hacerlo. En esta ocasión mencionamos algunos de los tipos de controles que se pueden realizar:



Desde el punto de vista del modo en que se ejerce el control puede ser **directo o indirecto**. El *directo* es aquel que lleva cabo la propia persona u órgano responsable de las operaciones, mientras ejecuta la tarea y el *indirecto* es realizado por una persona diferente a aquel que ejecuta la tarea.

Según la permanencia del control en la organización, el control puede ser **permanente o no rutinario**: siendo el control permanente aquel que esta presente desde el momento del diseño o creación del proceso, que prevé controles propios o automáticos, que permitan detectar errores e induzcan a tomar acciones correctivas. El control no rutinario o por excepción es aquel que se efectúa en forma periódica o de manera sorpresiva cuando existen elementos de juicio que indican que es necesario su ejecución.

Según el alcance de los controles, los mismos pueden ser **puntuales o integrales**. Los primeros se limitan a la evaluación del control dentro de una unidad de la organización, a aspectos específicos: mientras que los controles integrales implican la revisión periódica de la eficacia del Sistema de Control Interno en la organización o de sus componentes.

Si nos atenemos al momento en que es realizado, el control puede ser **previo, concomitante o posterior**. El control previo, preliminar o preventivo es aquel que se realiza con anticipación a las acciones u operaciones que se van a controlar, en el momento de la planificación o programación. El control concomitante también llamado control de ejecución o permanente, es el que se ejerce de forma continuada mientras dura el proceso de realización de la obra, tarea o propósito, para que su ejecución discurra conforme a lo programado o previsto. Control posterior es el que se ejerce ex post con el objeto de comparar realizaciones con previsiones, objetivos o prescripciones. Es un control que agota o consume la función de control. Es efectuado por una persona ajena a la responsabilidad operativa.

Hablamos de control previo, cuando se practica con anterioridad a la emisión del acto administrativo, y de un control posterior cuando es llevado a cabo luego de la ejecución de los actos. En este punto, cabe aclarar la noción de control preventivo que difiere del contralor previo, en tanto se practica sobre actos ya dictados pero aún no ejecutados.

Dependiendo de la ubicación del órgano controlante respecto del controlado podemos hablar de un **control externo**, cuando el examen, juicio y, en su caso, la exigencia de responsabilidades corresponde a un órgano ajeno al ente fiscalizado (CALDERÓN 2008: 41-48) y de un **control interno**, cuando el órgano fiscalizador está inserto en la misma organización a controlar y es diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos institucionales: la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables a la organización. En otras palabras, conforme esta clasificación el control varía según la ubicación del sujeto que controla y de los sujetos controlados.

En la época actual, las organizaciones deben poseer un sistema de control interno consistente, idóneo y sólido que tienda a lograr la eficiencia operativa. La finalidad del control interno es: salvaguardar los bienes y recursos; asegurar la exactitud, fiabilidad, integridad y oportunidad de los datos contables; prevenir

y detectar errores y fraudes o situaciones de prácticas administrativas abusivas, antieconómicas o corruptas; cumplir y observar las leyes y disposiciones que aplica el organismo; conducir y ejecutar las diversas actividades en forma legal, entre otros. Aún cuando el control interno no garantiza por sí mismo la consecución plena de los objetivos, es indispensable para tal fin. Es decir, que no es condición suficiente pero sí necesaria para desarrollar una gestión eficiente (CALDERÓN, 2008).

Otro tipo de control existente es el **control ciudadano o control social** que es aquel llevado adelante por la ciudadanía e intenta poner en funcionamiento los mecanismos institucionales para que los funcionarios públicos rindan cuentas⁴³. Para autores como Bresser Pereira y Cunill Grau (1998: 29-39) “el control social constituye la forma a través de la cual la sociedad puede controlar directamente al Estado, en adición a las formas de control representativas tradicionales. El control social constituye también un control sobre las organizaciones públicas no estatales y las entidades descentralizadas del Estado, distinto y complementario del control de procedimientos, del control por resultados y del control por los mercados”.

Aunque en forma individual nombramos distintos tipos de control, existe también la posibilidad de utilizar en la práctica más de uno en forma simultánea. De hecho, muchas organizaciones aplican sistemas de control múltiple que abarcan dos o más de los controles descritos anteriormente, e incluyen varios puntos de control estratégico.

3. Responsabilidad de los funcionarios públicos

El Estado y personas jurídicas públicas estatales que lo componen, al hallarse estructurados orgánicamente, expresan su voluntad a través de personas físicas que lo integran. La voluntad expresada por dichas personas físicas es imputable a la persona jurídica de la cual forman parte. Se entiende como responsabilidad a las consecuencias de las acciones u omisiones que debe asumir un funcionario público en el ejercicio de sus funciones.

Tanto la doctrina nacional como la extranjera diferencian los términos funcionario y empleado público entendiéndose por “funcionarios” aquellos que tienen a su cargo el ejercicio de una función pública, ya sea por elección ciudadana o por designación directa, tienen derecho de mando, de iniciativa, de decisión y que ocupan los niveles más altos de la jerarquía, sus funciones impactan directamente a la sociedad, representa la voluntad del Estado y tiene alta responsabilidad en el desempeño de sus funciones y por “empleados” aquellos que atienden a la preparación y ejecución de las decisiones emanadas de una autoridad superior y por ello se encuentran en el grado más bajo de la jerarquía (VILLEGAS BASAVILBASO, 1949-1956: 278 y ss).

La acción u omisión de un funcionario o servidor público puede determinar la existencia de responsabilidad civil, política, administrativa, penal o ética. La diferencia esencial entre ellas radica en los distintos bienes o valores jurídicos que

⁴³ Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Público de la República Argentina. Op. Cit. Pág. 59.

respectivamente tienden a proteger o tutelar. No se concibe una sociedad jurídicamente organizada sin funcionarios responsables.

3.1 Responsabilidad Civil

Es la obligación personal del agente de reparar daños y perjuicios que con motivo de su accionar en la función pública pudiera haber ocasionado a los administrados, a otros funcionarios o a la administración (Ídem).

La responsabilidad de los agentes del Estado está establecida en el derecho arenuino por el Artículo 1.112 del Código Civil que contempla en forma expresa el supuesto de responsabilidad del Estado por: “los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este título”.

El Código Civil considera que funcionario público es todo el que permanente o accidentalmente, en forma gratuita o remunerada, ejerce una función o empleo estatal, contribuyendo a que el Estado logre los fines propios del mismo, sin importar la jerarquía del mismo.

Debe tenerse en cuenta que esta responsabilidad se establece para el funcionario solamente cuando actúa como órgano del Estado, es decir, en ejercicio de sus funciones. Una de las obligaciones legales impuestas al funcionario es respetar la constitución, lo que implica respetar los derechos individuales de los administrados allí establecidos. El funcionario que viola un derecho individual establecido en la Constitución, viola con ello la constitución, y cumple de esa manera en forma irregular las obligaciones legales a él impuestas, por lo tanto debe ser responsable y así lo dispone el Artículo 1.112.

A falta de mención expresa en el Artículo 1.112 deben aplicarse los principios generales respecto a la culpa, requiriéndose como requisito indispensable, la existencia de dolo, culpa o negligencia en la realización del daño; es decir, que el irregular cumplimiento de las obligaciones legales impuestas al funcionario para el ejercicio de su función se haya debido al dolo, la culpa o la negligencia de su autor.

3.2 Responsabilidad Política

Tiene origen constitucional y consiste en un procedimiento establecido para algunos funcionarios de mayor jerarquía. Constituye un presupuesto básico del estado de Derecho y que hace a la forma republicana de gobierno. Son susceptibles de responsabilidad política, el presidente, vicepresidente, al jefe de gabinete de ministros, a los ministros y a los miembros de la corte suprema.

La Constitución Nacional en su artículo 53 dispone que la cámara de diputados ejerce el derecho de acusar ante el senado: al presidente, vicepresidente, al jefe de gabinete de ministros, a los ministros y a los miembros de la corte suprema, en las causas de responsabilidad que se intenten contra ellos por mal desempeño o por delito en el ejercicio de sus funciones o por crímenes comunes después de haber conocido de ellos y declarado procedente por la mayoría de dos terceras partes de sus miembros presentes. Al senado corresponde juzgar en juicio público

a los acusados por la cámara de diputados, debiendo sus miembros prestar juramento para este acto. Cuando el acusado sea el presidente de la nación, el senado será presidido por el presidente de la corte suprema. Ninguno será declarado culpable sino a mayoría de los dos tercios de los miembros presentes. Su fallo no tendrá más efecto que destituir al acusado, y aun declararle incapaz de ocupar ningún empleo de honor; de confianza o a sueldo en la nación. Pero la parte condenada quedará, no obstante, sujeta a acusación, juicio y castigo conforme a las leyes ante los tribunales ordinarios (artículo 59 y 60 de la Constitución Nacional).

En la provincia de Córdoba, la responsabilidad política, está prevista en la constitución en su capítulo cuarto. La misma en el artículo 112 dispone: “el gobernador, el vicegobernador, los miembros del tribunal superior de justicia y del tribunal de cuentas, los ministros del poder ejecutivo, el fiscal de estado, el fiscal general y el defensor del pueblo pueden ser sometidos a juicio político por las causales de mal desempeño, delito en el ejercicio de sus funciones, delitos dolosos comunes, incapacidad física o síquica sobreviniente, o indignidad”.

3.3 Responsabilidad Administrativa

Se hace efectiva a través de la potestad disciplinaria de la administración pública. La responsabilidad administrativa aparece cuando el agente comete una falta en servicio, trasgrediendo reglas propias de la función pública.

En el procedimiento administrativo, antes de ejercer el poder sancionatorio, debe instruirse el sumario que es lo que va a determinar si existe responsabilidad del funcionario y en qué medida participó en la falta administrativa. La falta susceptible de sanción disciplinaria es todo acto u omisión del funcionario, intencional o culposo, que viole los deberes funcionales. Se deduce la existencia de tres elementos de la falta disciplinaria: un elemento material, que es un acto o una omisión; un elemento moral, que es la imputación del acto a una voluntad libre; y un elemento formal, que es la perturbación al funcionamiento del servicio o afeción inmediata o posible de su eficacia.

Para que el órgano administrativo pueda sancionar a un agente público es necesario que este haya ejecutado una falta concreta. La incapacidad legal, profesional o física, constituye un estado permanente, independientemente en general de la voluntad del agente y no son faltas disciplinarias. Para aplicar la sanción disciplinaria es necesario que el agente sea culpable, que se le pueda reprochar la comisión de una falta precisa.

Todos los agentes de la administración pública son susceptibles de responsabilidad administrativa, incluso, los que pueden ser sometidos a juicio político según el artículo 53 de la Constitución Nacional. El presidente de la nación y los gobernadores de provincias no son pasibles de ser sancionados administrativamente ya que no hay superiores jerárquicos capaces de aplicar las sanciones correspondientes.

En Argentina la Ley N° 24.156 en su artículo 130 establece que todas las personas físicas que se desempeñen en las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la auditoría general de la nación responderán por los daños económicos que por su dolo, culpa o negligencia en el ejercicio de sus funciones su-

fran los entes mencionados siempre que no se encontrare comprendida en regímenes especiales de responsabilidad patrimonial. Cuando para determinar la responsabilidad se exija una investigación previa, ésta se sustanciará como información sumaria o sumario. Sin perjuicio de las sanciones disciplinarias y/o acciones penales que puedan surgir del procedimiento sumarial, fracasada la gestión de cobro en sede administrativa, procederá la acción judicial.

En la provincia de Córdoba la responsabilidad administrativa está normada en las ley n° 7.233: estatuto del personal de la administración pública provincial y en la ley n° 9.086 ley de administración financiera.

La Ley N° 7.233 establece en su artículo 65: “todo agente público es directa y personalmente responsable de los actos ilícitos que ejecute, aunque los realice so pretexto de ejercer funciones o de realizar sus tareas”. Sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales fijadas por las leyes respectivas, serán pasibles de las siguientes sanciones por delitos y faltas que cometan: a) apercibimiento por escrito; b) suspensión hasta sesenta días corridos; c) cesantía; d) exoneración. A su vez el artículo 73 de la mencionada ley, dispone que las sanciones se graduarán teniendo en cuenta la gravedad de la falta o infracción, los antecedentes del agente y, en su caso los perjuicios causados. El personal no podrá ser sancionado sino una sola vez por la misma falta, ni sumariado después de haber transcurrido 3 años de cometida la misma, salvo que ésta lesione el patrimonio del Estado, o constituya delito, casos en los cuales será de aplicación lo preceptuado sobre la prescripción por las leyes de la materia.

La ley de administración financiera en su artículo 102 establece que todo funcionario y/o agente público que se desempeñe en el sector público provincial, responderá por los daños económicos que por su dolo, culpa o negligencia en el ejercicio de sus funciones sufran los entes mencionados siempre que no se encontrare comprendida en regímenes especiales de responsabilidad patrimonial y en el artículo 103 dispone que los actos y hechos violatorios de disposiciones legales reglamentarias, compartirán responsabilidad solidaria para quienes lo dispongan, ejecuten o intervengan. A su vez quienes reciban órdenes de hacer o no hacer, deberán advertir por escrito a su respectivo superior sobre toda posible infracción que traiga aparejada el cumplimiento de dichas órdenes. De lo contrario incurrirán en responsabilidad exclusiva si aquel no hubiese podido conocer la causa de la irregularidad sino por su advertencia u observación.

3.4 Responsabilidad Penal

El agente público también está sujeto a las sanciones previstas en el Código Penal cuando, en ejercicio de sus funciones, sus actos o infracciones constituyan “delito” para el Código Penal o leyes específicas. El delito puede resultar de un comportamiento doloso o culposo (FEDRE, 2003: 51).

La responsabilidad penal del funcionario público se efectiviza en el derecho argentino por distintos delitos que se encuentran plasmados en el Código Penal: abuso de autoridad y violación de los deberes de los funcionarios públicos (artículos 248, 248 bis y 249), enriquecimiento ilícito (artículo 268 inciso 1, 2 y 3), cohecho pasivo (artículos 256 y 256 bis), malversación de caudales públicos (artículo 260), peculado (artículo 261), demora injustificada en los pagos (artículo 264), ne-

gociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas (artículo 265) y exacciones legales (artículo 266) entre otras.

3.5 Responsabilidad Ética

Nuestra Constitución Nacional en su artículo 36 expresa que el congreso sancionará una ley sobre ética pública para el ejercicio de la función. Es así que se dicta la ley n° 25.188 de Ética de la Función Pública⁴⁴ que establece un conjunto de deberes, prohibiciones e incompatibilidades aplicables a todas las personas que se desempeñen en la función pública en todos sus niveles y jerarquías, en forma permanente o transitoria, por elección popular, designación directa, por concurso o por cualquier otro medio legal, extendiéndose su aplicación a todos los magistrados, funcionarios y empleados del Estado.

4. Evolución del Control en Argentina

Desde comienzos de la organización como nación con la ley n° 217 de la Confederación⁴⁵, ley N° 428⁴⁶(primera Ley de Contabilidad Pública), ley n° 12.961⁴⁷ y hasta el dictado del decreto ley n° 23.354⁴⁸ en el año 1956, la contaduría general se constituyó en el eje del control administrativo de la hacienda Pública Argentina.

Tenía la Contaduría General, amén de las funciones propias del registro contable, competencia en el control interno y atribuciones de censura y asesoramiento, incluso actuando como tribunal en los juicios administrativos de cuentas y responsabilidad. La falta de independencia para juzgar los actos de los agentes y oponerse a las resoluciones y decretos dictados por el mismo poder ejecutivo del que dependía, fue objeto de crítica por parte de la doctrina. Así, se pensó en dar estabilidad a sus miembros mediante ciertos recaudos para su nombramiento y remoción. En el año 1932, el congreso sanciona una ley que tomó el número 11.635, por el cual el presidente y los dos contadores mayores de la contaduría general de la nación, serían designados cada 15 años por el poder ejecutivo, con acuerdo del senado, requiriéndose el acuerdo de la cámara alta para la remoción de los funcionarios. El poder ejecutivo, fundó su veto en el argumento que la con-

⁴⁴ La Ley N° 25.188 de Ética Pública fue sancionada en septiembre de 1999 y promulgada en octubre del mismo año, luego fue modificada por ley N° 26.857 y el Decreto N° 895/13.

⁴⁵ La Ley N° 217 del 26 de Septiembre de 1859, dictada por la Confederación, estuvo vigente hasta 1870, cuando fue reconstituida la Unidad Nacional mediante la incorporación de Buenos Aires a la Confederación y fue reemplazada por la Ley N° 428.

⁴⁶ Comienza la etapa de organización del país y se sanciona la Ley N° 428. Esta configuró un verdadero código de contabilidad pues previó casi todos los aspectos para el ordenamiento de la Hacienda Pública del Estado Federal con vigencia hasta 1947.

⁴⁷ El rápido crecimiento de la Administración Pública Nacional, la creación de nuevos organismos y reparticiones, la aparición del fenómeno de la descentralización administrativa, con la institución de entidades autárquicas, la presencia de las empresas del Estado; dieron origen a situaciones nuevas que no podían encasillarse en la ley 428 dadas sus notorias lagunas. La Ley N° 12.961 del 20 de marzo de 1947 reemplazó a la N° 428 y estuvo en vigencia hasta diciembre de 1956.

⁴⁸ El 31 de diciembre del 1956 se aprobó el Decreto Ley N° 23.354 que quedó convertido en Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación. La reforma implicó mejoras en el régimen de control y gestión de la Hacienda del Estado Federal. Este cuerpo normativo constituyó un ejemplo de técnica legislativa, por su correcta redacción, por la sistemática de su ordenamiento, por la claridad y precisión de sus disposiciones.

taduría general constituía una dependencia que integraba la administración nacional y por ende el nombramiento y remoción de su personal al acuerdo de otro poder, puesto que ello vulneraba las facultades del presidente para designar y remover a sus funcionarios cuyo nombramiento no estuviera reglado por la constitución. El intento, aunque poco exitoso, marcó un importante avance en la cuestión, dado que el propio texto del veto presidencial reconocía la necesidad de perfeccionar la forma en que eran controlados los gastos públicos. La idea proponía mantener dentro de la competencia de la Contaduría General las funciones de registro y control interno y crear un organismo de control externo con funciones jurisdiccionales. Pese a los intentos doctrinarios y legislativos, la nueva concepción del control no fue receptada por el congreso nacional, y no fue materializada hasta el año 1956, mediante el decreto ley N° 23.354/56 (convalidado por Ley N° 14.467 por haber sido dictado por un gobierno de facto) que creó el tribunal de cuentas de la nación como órgano de control externo, hasta la creación de la auditoría general de la nación y su inserción en la modificación de la Carta Magna Nacional en el año 1994.

En las provincias la idea tuvo mayor recepción y los estados provinciales lograron anticiparse a la nación en la formación de un control externo. La Constitución de 1889 de la provincia de Buenos Aires ha sido la primera en adoptar el modelo de tribunal de cuentas y así lo mantuvo luego de las modificaciones realizadas en la carta magna en los años 1934 y 1994. El resto de los Estados provinciales, casi en su totalidad, siguieron el mismo camino que la Provincia de Buenos Aires. La provincia de Córdoba en el año 1923 y Entre Ríos en 1933 sancionan constituciones en idéntico sentido. Sucesivas reformas constitucionales, llevadas a cabo fundamentalmente desde el año 1986, receptaron a los Tribunales de Cuentas en la letra mayor. Catamarca, Jujuy, La Rioja, Río Negro, San Juan, San Luis, Santiago del Estero, Mendoza, Misiones, Neuquén, Santa Fe, Chaco, Chubut, Formosa, La Pampa, Santa Cruz, Tierra del Fuego ratifican y adhieren en la década del 90 al modelo de control externo en base a la conformación de Tribunales de Cuentas dotados con funciones de fiscalización externa y atributos jurisdiccionales⁴⁹.

En el ámbito nacional, merced a la vigencia del Artículo 85 de la Constitución Nacional reformada (agosto de 1994), establece que el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será atribución propia del poder legislativo. La Carta Magna creó la auditoría general de la nación como organismo de asistencia técnica del congreso, poniendo a su cargo el “control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública...y las demás funciones que la ley le otorgue...” e intervención necesaria en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos⁵⁰.

A su vez, una de las innovaciones institucionales importantes que se introduce con la sanción de la nueva constitución es la figura del defensor del pueblo. Esta institución fue adoptada originalmente por Suecia en el siglo XVIII y se fue expandiendo a lo largo y a lo ancho del mundo durante la segunda mitad del siglo

⁴⁹ Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Público de la República Argentina. Op. Cit. Pág. 59. Disponible en: www.ietei.com.ar.

⁵⁰ Ídem.

XX hasta ocupar, en la actualidad, un lugar de relevancia entre las instituciones de la democracia moderna⁵¹. El defensor del pueblo constituye un órgano de control independiente en el ámbito del **Congreso de la Nación**, con autonomía funcional. Su misión es doble: en primer lugar, la defensa de los **derechos humanos** y otros derechos, garantías e intereses tutelados por la Constitución, ante actos u omisiones de la **administración pública**, y por otro, el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas.

A partir del año 1992 fueron implementados en Argentina un conjunto de medidas económicas institucionales, en relación a la coyuntura económica que el país vivía en aquellos años, ya que recientemente a dicha época se acababa de atravesar por una grave crisis político-institucional, que en términos macroeconómicos había derivado en la peor crisis hiperinflacionaria de la historia argentina (GIMÉNEZ y GORRI, 2013:5).

A través de la Ley N° 23.928 de marzo de 1991 se instauró el régimen monetario y cambiario de convertibilidad, el cual, entre otras reformas del Estado Nacional, fue acompañado por un nuevo sistema de administración financiera, implementado a través de la Ley N° 24.156 (del año 1992) de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAFCO) (Ídem).

La ley N° 24.156 establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional. En ella, básicamente se establece un sistema de gestión y control de los recursos públicos nacionales basados en criterios de economía, eficiencia y eficacia, especialmente bajo un marco de control de la gestión o manejo integral e integrada del patrimonio, bienes y fondos públicos en donde lo que se buscaba era generar un marco sistémico de gestión financiera, en donde el control de los recursos fuese un elemento implícito y que formara parte intrínseca de los procesos. La misma anticipándose a la reforma constitucional, elimina el Tribunal de cuentas de la nación y crea la auditoría general, asignándole a través del artículo 118 el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública. De ese modo, la auditoría general de la nación es un órgano auxiliar técnico que dependerá institucionalmente del parlamento.

Respecto al sistema de control interno, la ley crea la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), órgano de control interno del poder ejecutivo nacional, entidad con personería jurídica propia, autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación. El sistema de control interno queda conformado por la SIGEN, órgano normativo, de supervisión y coordinación y por las unidades de auditoría interna (UAI) que serán creadas en cada jurisdicción y en las entidades que dependen del Poder Ejecutivo.

Evaluado en perspectiva, el sistema de control previsto originalmente en la Constitución del año 1853, basado en el control recíproco de poderes, resultó insuficiente para promover un buen desempeño en la administración estatal. Las nociones de gobernabilidad, buena gestión, administración correcta y equilibrada, eficacia estatal, adecuado manejo de las finanzas públicas, control efectivo del uso

⁵¹ Instituto Nacional de la Administración Pública (INAP). "Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la Administración Pública Nacional" Pág. 19.

de fondos públicos y tantos otros aspectos, sumados a los requisitos de transparencia en la gestión gubernamental, acceso a la información pública y participación ciudadana, mostraban la necesidad de perfeccionar los sistemas tradicionales de control institucional y político. Esto apareció claramente reflejado en el espíritu de la reforma del año 1994, que incorporó una serie de derechos, garantías e institutos que respondían a estos nuevos paradigmas (DESPOUY, 2012: 5).

CAPÍTULO XIX

CONTROL INTERNO

1. Aspectos Generales

En primera instancia, es importante conceptualizar el término **control**, para luego avanzar con el análisis del **control interno** concebido en el ámbito de la administración pública. Teniendo en consideración el amplio espectro de definiciones existentes referidas al término **control**, consideraremos la siguiente: *“Comprobar que las actuaciones realizadas por el órgano controlado han sido llevadas a cabo con sujeción estricta al ordenamiento jurídico o que se han ajustado a lo que con anterioridad se hubiese programado, alcanzando los objetivos previamente fijados”* (FUENTES VEGA, 1986: 16).

De esta manera se relaciona al control con la verificación del comportamiento de la administración; y cuando este es ejercido por ella misma a través de determinados órganos dotados de competencias para efectuarlo –dentro de su estructura general- estaremos en presencia del denominado **control interno**. Según la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), éste comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para proteger sus recursos, verificar la exactitud de su información tanto financiera como administrativa, buscando alcanzar la eficiencia en sus operaciones, y lograr el cumplimiento de las objetivos pautados y reglamentaciones.

Debe considerarse que esta idea de verificar el accionar se encuentra basado en dos conceptos bien definidos: la eficiencia, que comprende el marco de la legalidad –referido a procedimientos y objetivos- y al concepto de eficacia, considerado este último como un medio para alcanzar los objetivos económicos.

El control interno tiene una función preventiva y continua a lo largo del tiempo, permitiendo además:

- Advertir sobre la existencia de condiciones favorables para la comisión de errores y/o anomalías.
- Orientar la organización hacia el mejoramiento continuo de sus funciones.

Este proceso debe estar incorporado al diseño de la estructura, de los procedimientos y de los distintos sistemas de la organización.

El proceso de control no puede existir si no existen objetivos, metas, normas o criterios. Deben conocerse los resultados deseados, para así poder definir las medidas necesarias para alcanzarlos y permitir la evaluación de su grado de alcance.

Para que el control funcione y se lo distinga, es necesario:

- Definirlo sistematizadamente, es decir, siguiendo un ordenamiento racional.
- Asignar los elementos necesarios para su funcionamiento.
- Orientarlo hacia objetivos específicos, para así poder evaluarlo.

La esencia del control está en las acciones tomadas para dirigir o llevar a cabo las operaciones. Dichas medidas incluyen la corrección de deficiencias y adopción de medidas correctivas, de manera que las operaciones estén en conformidad con las normas prescritas y los objetivos deseados.

Tradicionalmente se ha considerado al control interno como una herramienta orientada a cubrir todo el sector público a través de acciones y mecanismos ajenos a la entidad específica. Actualmente se ha modernizado y ampliado el concepto, poniéndose foco en el autocontrol o control interno como una responsabilidad de cada entidad y limitando la actividad de control externo, al examen y evaluación del desempeño de la entidad al asumir su propia responsabilidad de controlarse.

En algunos países estos nuevos conceptos se han puesto en práctica a través de disposiciones orgánicas que establecen “sistemas de control”, en los cuales el Organismo Superior de Control tiene facultades de normatividad general y de revisión y evaluación a través de la auditoría, encontrándose la entidad plenamente facultada para establecer su propio sistema de control interno o control interno gerencial, integrando los mecanismos de control interno en sus procesos administrativos y operativos normales incluyendo una unidad de auditoría interna que evalúa dicho sistema y presenta recomendaciones a la gerencia proponiendo mejoras.

2. Responsabilidad dentro de la Organización

En una organización cada funcionario es responsable de cumplir en su ámbito de trabajo y ante su superior inmediato, con el deber de observar las normas, actuando según lo acordado y cumpliendo los planes que la institución ha definido. En tanto, los niveles más altos de la jerarquía institucional tendrán a su cargo la responsabilidad por el eficaz funcionamiento del sistema de control interno de la organización, controlando el accionar de cada nivel, con el objeto de verificar que funcione de acuerdo con lo planeado y definido, efectuando los ajustes necesarios, cuando lo requiera la situación.

El control interno, como instrumento, debe permitir a los administradores la medición de los resultados obtenidos en el desempeño, el grado de cumplimiento de las metas y objetivos y la efectiva custodia del patrimonio.

Dentro de cada ente, el control interno debe basarse en los principios generalmente aceptados y estar constituido por políticas y normas formalmente adoptadas, métodos y procedimientos ya implantados, como así también mediante la coordinación entre los recursos de la entidad: humanos, físicos y financieros.

Para esto, la organización podrá valerse de los pilares que garantizan el funcionamiento del Control Interno dentro de la organización, estos son: la autorregulación, el autocontrol y la autogestión. A continuación, hacemos referencia a dichos pilares:

- **Autorregulación:** es la capacidad institucional de la entidad pública para reglamentar, con base en la Constitución y en la ley, los asuntos propios de su función y definir aquellas normas, políticas y procedimientos que permitan la coordinación efectiva y transparente de sus acciones.
- **Autocontrol:** es la capacidad que tiene cada trabajador del sector público de evaluar su propia tarea, detectar desviaciones, efectuar las correcciones. Para esto se requiere un alto grado de compromiso y responsabilidad en el desempeño de la tarea.
- **Autogestión:** las instituciones deben aplicar, de manera efectiva, eficiente y eficaz la función administrativa que le ha sido delegada por la Constitución y la Ley.

El control interno se fundamenta en la autogestión al promover en la entidad pública la autonomía organizacional necesaria para evaluar sus debilidades de control, definir las acciones de mejoramiento y hacerlas efectivas.

El control interno dentro de la organización, visto desde el punto de vista sistémico, presenta las siguientes características: es un proceso que busca alcanzar determinados fines, el cual es ejercido y llevado adelante por todo el personal de la entidad, cada uno según el nivel de responsabilidad de su función; tiene por objeto proporcionar seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos en los siguientes temas: la confiabilidad de la información de carácter financiero, el cumplimiento de las normas establecidas, logro de un nivel de eficiencia y eficacia de las operaciones.

La evaluación del sistema de control interno mostrará la capacidad de la entidad para alcanzar las metas y objetivos planificados y programados, basado en la normativa que lo regule.

3. Limitaciones del Control Interno

Existen limitaciones inherentes que deben reconocerse al considerar la efectividad potencial de cualquier sistema de control interno. En el desempeño de la mayoría de los procedimientos de control existen posibilidades de error derivadas de causas como: falta de entendimiento de las instrucciones, errores de juicio, descuidos personales, fatiga, errores o irregularidades no detectados en el caso de transacciones no rutinarias.

Además, los procedimientos cuya efectividad depende de la segregación de funciones pueden fallar por la colusión, entendiendo este término, como el acto de confabulación o pacto entre personas, que puede resultar en posibles daños y perjuicio de terceros.

4. Aspectos legales básicos - El Control Interno en la Argentina

El control interno gubernamental en Argentina está basado en el enfoque del informe COSO que se publicó en Estados Unidos en el año 1992, (según siglas en inglés *Committe of Sponsoring Organizations*). Dicho informe, muestra los resultados de una tarea de más de cinco años llevada a cabo por un grupo de trabajo constituido por representantes de cinco organizaciones.

Este informe proporcionó, por primera vez, un estándar para diseñar, implementar y medir, sistemas de control interno; siendo capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

En nuestro país, la ley de Administración Financiera N° 24.156 sancionada el 30 de septiembre de 1992 y promulgada parcialmente el 26 de octubre de 1992 es la que regula el tema que nos ocupa. Esta normativa reemplazó a la anterior ley de Contabilidad de la Nación –en realidad decreto ley N° 23.354 del año 1956- instituyendo novedosos mecanismos y órganos que analizaremos.

Básicamente indicaremos que la citada ley de Administración Financiera contempla los siguientes puntos esenciales:

- a) Presupuesto: normas técnicas, órgano rector, estructura, formulación y ejecución.
- b) Sistema de Crédito Público: deudas internas y externas.
- c) Control Interno y Externo.
- d) Responsabilidad.

Según reza el artículo 100 de la ley N° 24.156: “El sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), órgano normativo de supervisión y coordinación y por las unidades de auditorías internas que serán creadas por cada jurisdicción y en las entidades que dependan del poder ejecutivo nacional. Estas unidades dependerán jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo...”.

Del citado Artículo extraemos que el denominado control interno de la administración se conforma a través de la actividad que despliegan las unidades de control interno de cada jurisdicción (ministerios, secretarías, entes descentralizados, etc.), que son coordinados por la SIGEN, y que consecuentemente norma, regula y supervisa el accionar de estas entidades de control directo en el ámbito de cada repartición.

Entendemos que la legislación le ha suministrado a la SIGEN independencia funcional, concediéndole la autarquía financiera y administrativa pertinente. Consecuentemente le otorgó un completo universo de control que abarca a la propia administración central, descentralizada y en general a todas las formas de estructuras en que de una forma u otra se manifiesta la administración objeto del presente control.

Las actividades de la Sindicatura General de la Nación se financian con fondos provenientes del Tesoro Nacional y con recursos propios procedentes de tres fuentes: a) ingresos por honorarios de los síndicos de empresas y sociedades del Estado, b) aranceles del sistema de precios testigo y c) por la facturación de servicios prestados en virtud de convenios de asistencia técnica y/o de auditoría de proyectos.

5. Competencias, funciones y facultades de la SIGEN

La SIGEN, tiene como competencia fundamental, vigilar la observancia de las normas contables, emanadas de la contaduría general de la nación. Fue creada en el año 1992 al entrar en vigencia la ley N° 24.156, que en su artículo 7º establece: “la sindicatura general de la nación y la auditoría general de la nación serán los órganos rectores de los sistemas de control interno y externo, respectivamente” y a su vez en el artículo 96 reza: “créase la sindicatura general de la nación, órgano de control interno del poder ejecutivo nacional”. Es un ente dependiente directamente del presidente de la nación, con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, según lo establecido en el artículo 97 de la mencionada Ley.

La SIGEN coordina el control que directamente llevan a cabo las Unidades de Auditoría Interna (UAI). Estas han sido creadas en cada jurisdicción por medio de decretos nacionales. Las UAI tienen una doble dependencia jerárquica: técnicamente son coordinadas por la SIGEN, pero se encuentran subordinadas jerárquicamente a la autoridad superior del órgano o jurisdicción a quien inspeccionan, aunque si mantienen independencia de la estructura operativa del órgano o jurisdicción auditado.

Las UAI no reemplazan a las autoridades de cada jurisdicción o entidad en lo referido a la toma de decisión y responsabilidades ejecutivas, evitándose así que los órganos de control interno puedan entorpecer el desempeño de los organismos. Por otra parte la ley 24.156 en el artículo 102 establece que las funciones y actividades de los auditores internos deberán ser independientes de las operaciones sujetas a su estudio, impidiendo a las UAI realizar actividades de gestión.

El esquema propuesto por la SIGEN responde a una concepción de control por cooperación, donde tanto la SIGEN como las UAI tienen atribuciones para emitir dictámenes y recomendaciones no vinculantes cuya adopción queda sujeta a la decisión de la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad.

La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del poder ejecutivo nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno que incluye los instrumentos de controles previos y posteriores incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada organismo, según lo establece el artículo 101 de la ley 24.156, debiendo estar los mismos aprobados por la SIGEN.

El control se ha convertido en un elemento esencial. Se destaca que en razón del mecanismo establecido, este control directo lo han de realizar las auditorías internas de cada jurisdicción, incumbiéndole a la SIGEN las tareas de regular la acción de ellas, coordinarlas y supervisarlas según las normas jurídicos-contables que ella misma define.

Como órgano rector del sistema de control interno del poder ejecutivo nacional, normativo, de supervisión y coordinación, corresponde a la Sindicatura General de la Nación dictar normas de control interno, las cuales constituyen un esquema básico para la transparencia de la gestión pública, en el marco de la legalidad, la ética y la rendición de cuentas republicana.

La Ley N° 24.156 en su Artículo 104 establece las funciones de la Sindicatura General de la Nación:

- a) Dictar y aplicar normas de control interno, las que deberán ser coordinadas con la Auditoría General de la Nación.
- b) Emitir y supervisar la aplicación, por parte de las unidades correspondientes, de las normas de auditoría interna.
- c) Realizar o coordinar la realización por parte de estudios profesionales de auditores independientes, de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones.
- d) Vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la Contaduría General de la Nación.
- e) Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades de la Auditoría General de la Nación.
- f) Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna.
- g) Aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna, orientar y supervisar su ejecución y resultado.
- h) Comprobar la puesta en práctica, por los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas con los respectivos responsables.
- i) Atender los pedidos de asesoría que le formulen el poder ejecutivo nacional y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría.
- j) Formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- k) Poner en conocimiento del presidente de la nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público.
- l) Mantener un registro central de auditores y consultores a efectos de la utilización de sus servicios.
- m) Ejercer las funciones del artículo 20 de la ley 23.696 en materia de privatizaciones, sin perjuicio de la actuación del ente de control externo.

En referencia a las facultades de la SIGEN, ésta puede auditar la gestión de las jurisdicciones y organismos sujetos a su fiscalización según el modelo pro-

puesto que es integral e integrado, es decir; los organismos de control previstos en la ley 24.156 se encuentran facultados para valorar la eficiencia, eficacia y economía del ejercicio de las facultades de las jurisdicciones y organismos auditados, sean estas regladas o discrecionales. Al respecto sostiene el artículo 103 que el control debe llevarse a cabo “abarcando aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos, de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia”.

6. Síndico General de la Nación: atribuciones y responsabilidades

La Sindicatura General de la Nación estará a cargo de un funcionario denominado síndico general de la nación. Este será designado por el Poder Ejecutivo Nacional y dependerá directamente del presidente de la nación, con rango de secretario de la presidencia de la nación, según lo establece el artículo 108 de la ley N° 24.156.

Para ser síndico general de la nación será necesario poseer título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho y una experiencia en administración financiera y auditoría no inferior a los ocho años. El síndico general será asistido por tres síndicos generales adjuntos, los cuales serán designados por el poder ejecutivo nacional, a propuesta del síndico general; estos sustituirán al síndico general en caso de ausencia, licencia o impedimento en el orden de prelación que el propio síndico general establezca.

Las atribuciones y responsabilidades del síndico general de la nación definidas en el Artículo 112 son las siguientes:

- a) Representar legalmente a la SIGEN, personalmente o por delegación o mandato.
- b) Organizar y reglamentar el funcionamiento interno de la sindicatura general en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y modificación de la estructura orgánico-funcional y el estatuto del personal.
- c) Designar personal con destino a la planta permanente cuidando que exista una equilibrada composición interdisciplinaria, así como promover, aceptar renunciaciones, disponer cesantías, exoneraciones y otras sanciones disciplinarias con arreglo al régimen legal vigente y al estatuto que, en consecuencia, se dicte.
- d) Efectuar contrataciones de personal para la realización de trabajos específicos, estacionales o extraordinarios que no puedan ser realizados por su planta permanente, fijando las condiciones de trabajo y su retribución.
- e) Elevar anualmente a la consideración de la Presidencia de la Nación, el plan de acción y presupuesto de gastos para su posterior incorporación al proyecto de ley de presupuesto general.
- f) Administrar su presupuesto, resolviendo y aprobando los gastos del organismo, pudiendo redistribuir los créditos, sin alterar el monto total asignado.

- g) Licitar, adjudicar y contratar suministros y servicios profesionales, adquirir, vender, permutar, transferir, locar y disponer respecto de bienes muebles e inmuebles para el uso de sus oficinas conforme las necesidades del servicio, pudiendo aceptar donaciones con o sin cargo.
- h) Informar a la AGN de actos o conductas que impliquen irregularidades, de las que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

7. Normas de Control Interno

El objeto de las normas que la sindicatura general de la nación dicta en nuestro país es la implementación de un eficiente y eficaz sistema de control en todas las índoles de la administración (financiera, legal, económica, de gestión, etc.) de carácter previo y posterior.

Estas “Normas Generales de Control Interno” conforman el esquema para alcanzar la transparencia de la gestión institucional, en un marco de la legalidad, la ética y la rendición de cuentas republicana, debiendo aplicarse en todo el ámbito del poder ejecutivo nacional, como base de la responsabilidad que la ley 24.156 impone a la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional.

8. Componentes del Control Interno

Las normas generales de la SIGEN están inspiradas en el informe C.O.S.O., y conciben al control interno como un proceso ágil e integrado, para lo cual se determinan normas conformadas por determinados componentes:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Supervisión.

8.1 Ambiente de control

Tal como lo define la SIGEN, el ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno. Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos.

Es importante la formación de un adecuado ambiente de control, estableciendo pautas de comportamiento en la organización y concientizando al personal acerca de la necesidad de que ninguna operación importante quede sin ser controlada.

Los principales factores del ambiente de control son:

- a) Integridad y valores éticos: la integridad y valores éticos del titular, funcionarios y servidores determinan sus preferencias y juicios de valor, los que se traducen en normas de conducta y estilos de gestión. Los funcionarios deberán prestar apoyo permanente al sistema de control interno según los valores éticos establecidos en la entidad.
- b) Competencia de los funcionarios: los directivos y demás empleados públicos deben poseer un nivel de conocimiento que les permita desempeñar eficaz y eficientemente su labor, entendiendo la importancia del desarrollo, implantación y mantenimiento de controles internos adecuados.
- c) Filosofía y estilo de la dirección: los directores y responsables de cada área operativa deben lograr que todo el personal comprenda que las responsabilidades del control interno deben asumirse con seriedad y compromiso, que cada miembro cumple un rol importante dentro del sistema de control, estando todos íntimamente relacionados. La dirección deberá transmitir compromiso y demostrar liderazgo respecto de los controles internos y los valores éticos.
- d) Estructura organizativa y organigrama: deben responder a la misión, objetivos y las políticas, debiendo ser comunicados a todos los involucrados en la entidad. En el organigrama se establecerá formalmente la cadena de responsabilidades y relaciones de jerarquía entre cada uno de los puestos. El manual de procedimientos es de gran utilidad para lograr una definición clara y formal de las responsabilidades y la asignación de tareas.
- e) Autoridad y responsabilidad: si son conocidos por cada funcionario, permiten el compromiso y logro de los objetivos mediante el accionar correcto dentro de los límites de la autoridad asignada en cada función.
- f) Políticas y prácticas de recursos humanos: esto garantizará el ingreso y permanencia de personal formado e idóneo para el desempeño de las funciones en la organización.

El ambiente de control, en consecuencia quedará determinado y tendrá mayor o menor calidad según se encuentren bien definidos los factores que lo determinan.

8.2 Evaluación de riesgos

El riesgo es la probabilidad que algún evento ocurra e imposibilite alcanzar los objetivos de la organización, los que pueden verse amenazados tanto por factores internos como externos. Analizando los mismos se podrá limitar la vulnerabilidad del sistema. Será importante también identificar los puntos débiles, analizando los riesgos tanto de la organización en su conjunto como los de la actividad.

Los mecanismos para identificar y administrar los riesgos deben orientarse hacia el futuro, con el fin de identificarlos mediante sensores de alarma complementados con planes posteriores para corregir desvíos.

Se establecen como normas de evaluación del riesgo las siguientes:

a) Identificación del riesgo

Es el primer paso, consiste en determinar cuales son los eventos que podrían impedir o dificultar el logro de los objetivos de la entidad. Debe aplicarse similar proceso en relación a los programas y actividades, realizando periódicamente la revisión y autoevaluación de riesgos.

b) Estimación del riesgo

Una vez identificados los riesgos a nivel del organismo, de los programas y actividades, debe analizarse la importancia y la probabilidad de presentación de los mismos.

Para esto se aplicarán diversos métodos para evaluar los riesgos, estimando su frecuencia o probabilidad de ocurrencia y valorando los posibles daños en caso de que estos se presentasen. Los de mayor impacto deberán tener un análisis más a fondo, en tanto los menos trascendentes no deberán demandar mayor atención. Definir rangos para establecer prioridades al momento de su tratamiento será la base para la toma de decisiones en referencia a estos.

c) Desarrollo de respuestas

La dimensión del impacto negativo en el logro de los objetivos determinará las respuestas a definirse, debiendo reforzarse si así lo requiere el sistema de control interno, para evitar desvíos mayores a los considerados aceptables.

El objetivo es mantener el riesgo bajo control. Para esto se definirán las actividades de control a llevar a cabo; esto otorgará a la entidad una mayor capacidad de respuesta ante la potencial presencia de riesgos.

d) Detección del cambio

Así se denomina al proceso de identificación de cambios efectivos o potenciales para poder tomar decisiones en el momento correcto.

El sistema de información existente en la entidad, deberá permitir captar, analizar y transmitir datos sobre aquellos hechos que generen cambios en las condiciones de los riesgos, sobre los que se deberá reaccionar de inmediato. Un sistema de alarma que permita identificar cambios en los niveles de riesgos que impidan o entorpezcan el logro de los objetivos será de gran utilidad para este fin.

Debe verificarse que el mapa del riesgo esté actualizado y sea representativo de la realidad de la organización, analizando si los controles están siendo efectivos.

8.3 Actividades de control

Son aquellos procedimientos que tienen por fin asegurar la consecución de los objetivos, debiendo enfatizarse en la prevención y neutralización de los riesgos. Las actividades son el medio para alcanzar los objetivos.

Las principales actividades de control son:

- a) Separación de funciones y responsabilidades: las funciones y responsabilidades esenciales deben ser asignadas convenientemente a personas diferentes, para asegurar la existencia de revisiones efectivas y hacer factible que se pueda establecer un genuino control por oposición de intereses. Esto reduce el riesgo de incurrir en errores o irregularidades y aumenta la probabilidad que, de producirse, sean detectados.
- b) Coordinación entre áreas: en un organismo, las decisiones y acciones de cada una de las áreas que lo integran deben ser coordinadas y trabajar por el logro del objetivo general de la organización. La coordinación mejora la integración, la consistencia y la responsabilidad, y limita la autonomía.
- c) Rotación del personal en las tareas claves: es necesario aplicarla en puestos claves, de manera que la persona no se mantenga en el mismo puesto durante un tiempo prolongado, será necesario esto en aquellas tareas que impliquen mayor riesgo de cometer irregularidades. Esto permitirá asegurar que las responsabilidades no recaigan sobre una misma persona por período de tiempo excesivo.
- d) Procedimientos de autorización: son necesarios para que los empleados den cumplimiento a las directivas, y actúen dentro de las limitaciones impuestas en la organización. Los procedimientos de autorización deben documentarse y comunicarse por una vía formal al personal y/o sectores involucrados.
- e) Documentación y archivo: todas las operaciones financieras, presupuestarias y administrativas deben documentarse con el fin de poder verificarse posteriormente de ser necesario por los directivos. El archivo debe seguir un orden cronológico o sistematizado. La conservación de archivos digitales, magnéticos y físicos debe adecuarse a las disposiciones técnicas y jurídicas de los órganos competentes.
- f) Manuales de procedimientos: los funcionarios deberían tener documentada la forma de desempeñarse en la organización, describiendo las etapas de cada proceso, responsables y puntos de autorización y control.
- g) Registro oportuno de las transacciones y hechos: esto facilitará la toma de decisiones ya que es necesario contar con información y registros válidos que produzcan información fiable.
- h) Acceso restringido a los recursos, archivos y registros: deben establecerse mecanismos de seguridad y restringir el acceso a los empleados que no deban acceder a éstos. Debe darse registro a los activos de valor asignando la custodia de los mismos. Es importante efectuar una revisión periódica de los bienes registrados para corroborar su existencia.
- i) Conciliación periódica de registros: se refiere a la supervisión constante sobre el avance de los procesos, transacciones y operaciones de la institución por parte de la dirección superior y los funcionarios. De-

berán realizarse verificaciones y conciliaciones periódicas entre los registros y los documentos fuente respectivos, esto permite detectar cualquier error u omisión que se haya cometido en el procesamiento de los datos.

- j) Control del Sistema de Información: este control tiene el objetivo de garantizar su correcto funcionamiento y asegurar el control del proceso de los diversos tipos de transacciones. Debe supervisarse la seguridad con que operan las entradas, procesos, almacenamientos y salidas y ser flexible y susceptible de modificaciones rápidas.
- k) Control de la tecnología de información: debe asegurarse el cumplimiento de los requisitos del sistema de información, para esto debe definirse actividades de control apropiadas, implementando, supervisando y evaluando los recursos de la tecnología de información.
- l) Indicadores de desempeño: la medición de desempeño de los integrantes de la organización y su posterior consolidación en indicadores sirve para la corrección de los cursos de acción y la mejora en el rendimiento de la organización en conjunto. La supervisión de estos indicadores contribuirá a una toma de decisiones sustentada en el desempeño real de la entidad.

8.4 Información y comunicación

En este concepto debe tenerse en consideración al sistema de información y comunicación, la flexibilidad al cambio, los canales de comunicación utilizados por la organización, los valores y estrategias.

La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de tal modo que llegue oportunamente a todos los sectores permitiendo asumir las responsabilidades individuales.

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control. Cada función ha de especificarse con claridad, entendiendo en ello los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno.

8.5 Supervisión

El objetivo de la supervisión es asegurar que el control interno funcione adecuadamente, a través de dos modalidades:

- a) Evaluaciones continuas: son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes, que ejecutándose en tiempo real generan respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevinientes.
- b) Evaluaciones puntuales: responden a una determinada metodología, y su alcance y frecuencia están dados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos, de la competencia y de la experiencia de quienes aplican los controles; son ejecutadas por los propios responsables de las áreas de gestión, la auditoría interna y los auditores externos.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes.

Resulta oportuno recordar que incumbe a las autoridades superiores de cada jurisdicción o entidad, dentro de sus responsabilidades de dirección, el establecimiento y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno, que procure:

- que sean alcanzadas las políticas, objetivos y metas establecidos por el organismo;
- la producción y emisión de información financiera, administrativa y operativa para uso interno y externo, y que la misma sea confiable, oportuna e íntegra;
- el establecimiento de adecuados instrumentos para la protección de los activos;
- la vigilancia de cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes, normas, contratos y demás disposiciones que puedan tener un impacto significativo en las operaciones e informes;
- la utilización de los recursos conforme a principios de eficacia, economía y eficiencia, procurando evitar su empleo en forma innecesaria o antieconómica;
- la vigilancia de los sistemas, programas y operaciones, a efectos de determinar si los productos y resultados están en consonancia con las metas y objetivos establecidos, y si los procesos y actividades se llevan a cabo en la forma prevista; y
- la minimización de la ocurrencia de errores y otras prácticas deshonestas, como los hechos irregulares o ilícitos.

Los principales **propósitos** que se esperan alcanzar a través de la aplicación de las Normas de Control Interno, son⁵²:

- orientar la actividad para el ejercicio de la auditoría interna gubernamental, a los efectos que la misma se ajuste a métodos objetivos y sistemáticos, que ayuden a la formulación de juicios razonablemente realizados;
- mejorar las prácticas y procedimientos técnicos en uso;
- contribuir a difundir la comprensión del rol del auditor y de sus responsabilidades en el ejercicio de la auditoría interna gubernamental;
- fijar bases para unificar el trabajo de las Unidades de Auditoría Interna (UAI);
- propender a la coordinación de las tareas entre los órganos del sistema de control;
- alentar el empleo del criterio profesional, el cual deberá ser ejercido por el auditor atento a las circunstancias específicas de cada caso.

⁵² Normas de Auditoría interna Gubernamental. Aprobadas por Resolución 152/2002 de la SIGEN

9. Auditoría Interna Gubernamental

La auditoría gubernamental es el examen objetivo, sistemático de las operaciones financieras o administrativas, el cual se efectúa posteriormente a la ejecución de las mismas, con el fin de controlarlas, evaluarlas y emitir por último un informe con las observaciones y conclusiones fruto del examen realizado.

En la ley N° 24.156 se estipula que la práctica de la auditoría interna gubernamental será ejecutada por las Unidades de Auditoría Interna dependientes de las autoridades máximas de las jurisdicciones y entidades, estando coordinadas técnicamente y bajo la supervisión de la SIGEN. La ley también le atribuye a este organismo la facultad de realizar auditorías, pericias e investigaciones especiales en las jurisdicciones y entidades del poder ejecutivo nacional, dentro del marco de competencia asignado.

En ese sentido, las normas generales de control interno, emitidas en el año 1998 por la sindicatura general de la nación, definen en la parte pertinente que “deben practicarse auditorías, las que informarán sobre la eficacia y eficiencia del sistema de control interno, proporcionando recomendaciones para su fortalecimiento, si así correspondiera”.

9.1 Misión de la Auditoría Interna Gubernamental

La Auditoría Interna Gubernamental es responsable de examinar en forma independiente, objetiva, sistemática y amplia: el funcionamiento del sistema de control interno establecido en las organizaciones públicas, sus operaciones y el desempeño en la observancia de sus responsabilidades financieras, legales y de gestión, formándose opinión e informando acerca de su eficacia y de los posibles incumplimientos que se observen. Debiendo brindar asesoramiento, en aspectos de su competencia, a los responsables de darle solución a los problemas detectados, teniendo por fin agregar valor al conjunto de la organización.

Resultan objetivos de la Auditoría Interna Gubernamental según lo dispone la Resolución 152/2002 de la SIGEN, los siguientes:

- El adecuado funcionamiento de los sistemas, en particular el de Control Interno.
- La correcta aplicación de la normativa vigente (leyes, decretos, reglamentos, manuales, políticas, etc.).
- La confiabilidad e integridad de la información producida.
- La economía y eficiencia de los procesos operativos.
- La eficacia y el desempeño de los distintos segmentos y operadores de la organización (programas, actividades, proyectos, sistemas, procesos, etc.).
- La debida protección de los activos y demás recursos.
- La eficacia de los controles establecidos para prevenir, detectar y disuadir la ocurrencia de irregularidades y de desvíos en el cumplimiento de los objetivos.

- La evaluación de riesgos en los sistemas de gestión, con especial orientación a la implantación de medidas correctivas de deficiencias detectadas.

La actividad para la consecución de tales objetivos se ajustará a los siguientes **principios**:

- Vigilar la observancia de los valores éticos y el fomento de su respeto a través de la propia conducta.
- El trabajo estará guiado por el análisis del riesgo: la asignación de prioridades y el énfasis serán definidos en función al resultado de la evaluación general y particular de los sistemas sujetos a control.
- El trabajo de auditoría debe enfatizar también en aquellos aspectos que presentan oportunidades de mejora, más allá de la emisión de críticas y acciones correctivas. Este análisis de oportunidades de mejora amerita evaluar: costos y gastos evitables o innecesarios, calidad de las prestaciones del organismo auditado, incidencia económica de los controles o modificaciones sugeridas en la auditoría, uso de indicadores de desempeño, entre otros.
- La auditoría debe actuar como agente de cambio, aplicando y ejerciendo docencia sobre el valor de la creatividad, la innovación y la vocación de servicio.
- El personal de auditoría deberá presentar un perfil de alta y actualizada capacitación técnica, creatividad, valores éticos intachables, motivadores y comprometidos con la sociedad.
- Se debe procurar la utilización intensiva de recursos tecnológicos, en especial los informáticos.
- Se debe demostrar, a través de los informes, que los mismos constituyen un canal útil de realimentación para la toma de decisiones por parte de las autoridades.
- Las tareas de auditoría deben ejecutarse atendiendo al principio de costo-beneficio.

9. 2 Condiciones a observar en el ejercicio de las Auditorías Internas ⁵³

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental definidas en la resolución 152/2002 de la SIGEN especifican las condiciones que se deben reunir para la ejecución de la auditoría. Las enunciamos a continuación:

Independencia y objetividad

La actividad del auditor debe ejecutarse manteniendo independencia de criterio respecto del auditado, desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad en la formulación de los juicios incluidos en sus planes e informes.

⁵³ *Ibid.*

La objetividad del auditor debe consistir en una actuación fundada en la realidad de los hechos y demás circunstancias vinculadas a los mismos (actos, situaciones, evidencias), que le permitan mantener sobre bases sólidas sus juicios y opiniones, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares. Resulta indispensable que el auditor mantenga y demuestre una actitud objetiva e independiente respecto de los auditados, y que a su vez así sea considerado por los terceros. Tal independencia de criterio es una actitud mental caracterizada por la existencia de un elevado sentido ético, manifestado por una conducta respetuosa hacia la expresión de la verdad y consciente de la responsabilidad hacia la comunidad que entraña la tarea del control gubernamental.

El auditor deberá considerar si existen injerencias o impedimentos, internos o externos, que afecten su actitud y convicción para proceder a la ejecución de su labor en forma objetiva e imparcial, sin dar lugar a cuestionamientos de su juicio independiente en el cumplimiento de sus funciones.

La honestidad intelectual que implica la objetividad sólo se puede reforzar sobre la base de condiciones que permitan reconocer en el auditor interno dicha actitud mental. En todo momento deberá evitar colocarse en situaciones donde se sienta incapaz de emitir juicios profesionales objetivos. Se citan como impedimentos internos o personales, que pueden determinar prejuicios o conflictos de intereses reales o potenciales, los siguientes:

- a) Parentesco cercano, por consanguinidad o afinidad, con las personas cuya información o actividad debe evaluar.
- b) Amistad íntima o enemistad pública o notoria con aquéllos cuya actividad examina o evalúa.
- c) Intereses económico-financieros relevantes con el ente en el cual actúa.
- d) Relaciones oficiales profesionales o personales directas o indirectas con los auditados.
- e) Prejuicios, favoritismos u hostilidades sobre decisiones u actos, impulsados por razones políticas o ideológicas.
- f) Intervención en tareas de auditoría en un área o sector donde el auditor se hubiere desempeñado recientemente como decisor u operador.
- g) Asignación de tareas de línea, operativas o de control previo. El auditor no debe asumir responsabilidades operativas o de cogestión.

Se considerará que existen obstáculos graves a la tarea de la Unidad de Auditoría Interna cuando las autoridades de la jurisdicción o entidad coarten o intenten coartar la independencia de criterio o las actividades del auditor interno.

Cumplimiento de normas éticas y de conducta

El auditor debe poseer principios éticos para el cumplimiento de su función. Ello implica que en su desempeño debe mostrar las necesarias cualidades de honestidad y vocación por el servicio público, y atender el debido cumplimiento de las normas legales y profesionales aplicables.

Conocimiento, pericia y experiencia

Las capacidades técnicas y las cualidades personales del auditor deberán ser tales que aseguren la apropiada conducción y ejecución de los trabajos de auditoría. El auditor debe poseer los conocimientos, pericia y experiencia esenciales para desempeñar sus tareas conforme a la naturaleza, importancia y complejidad del cometido asignado.

Las cualidades exigidas suponen que, al momento de su incorporación, se deben establecer criterios de apreciación sobre los antecedentes académicos y experiencia de los postulantes, complementados con la posterior orientación en el trabajo y la vigilancia de las inquietudes hacia el continuo perfeccionamiento.

El conocimiento y la pericia profesional, individual y de conjunto, deberá extenderse no sólo a las tareas de auditoría, sino que abarcará actividades tales como: gerencia, economía, organización, finanzas públicas, presupuesto, contabilidad, derecho, sistemas computarizados de información, y otras materias que tengan relación con el producto que genera el organismo al que sirve.

Asimismo, el auditor debe contar con aptitudes que le permitan mantener una buena relación y comunicación con los restantes miembros de la organización y aquéllos que son ajenos a ella. Esta habilidad de comunicación alcanza a la oral y escrita, de forma que puedan transmitirse con claridad los propósitos, requerimientos, conclusiones y recomendaciones surgidas de la auditoría.

Capacitación continua

El auditor debe preocuparse por mantener su competencia técnica en permanente actualidad. Esta actualización se refiere preferentemente a los avances en normas, procedimientos y técnicas de auditoría, en general, y de la auditoría interna, en particular. Es necesario proveer su asistencia a conferencias, seminarios, cursos y programas de capacitación, dentro de un proceso de educación continua.

Debido cuidado profesional

El auditor efectuará sus auditorías con el debido cuidado profesional. Esto supone que actuará aplicando la cautela, reflexión y debida atención a las normas. El referido cuidado incluye el propósito de hacer conocer la auténtica exposición de su pensamiento y la convicción personal de que ella traduce la verdad, tal como el auditor la percibe, sin inducir a otros a interpretaciones distorsionadas. Su labor se realizará prestando en su ejecución toda la atención y concentración necesaria para su acabada conclusión, sin desmedro de la diligencia y celeridad necesaria para dicho fin.

El auditor debe estar atento a las deficiencias en el control, a las insuficiencias en los registros y en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de aplicaciones inadecuadas o ilícitas, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad en el ejercicio de las actividades.

El debido cuidado profesional requiere que el auditor realice su trabajo considerando especialmente:

- a) El cumplimiento de las normas vigentes.
- b) La importancia relativa y la significatividad de los asuntos que aborda.
- c) El alcance y los procedimientos de la auditoría, que definirá en función a sus objetivos y riesgos organizacionales apreciados.
- d) El uso y aplicación de las especialidades técnicas apropiadas a la complejidad de cada auditoría.
- e) Los riesgos de auditoría, que puedan derivar en una opinión incorrecta por no haber detectado errores o irregularidades significativas.
- f) El análisis de la suficiencia, competencia y relevancia de las evidencias recogidas en el examen.
- g) La pertinencia y aplicabilidad de sus recomendaciones y conclusiones, evitando formulaciones de carácter general.
- h) El costo de la auditoría con relación a sus probables beneficios.

La responsabilidad por la prevención y detección de ilícitos y errores descansa en la autoridad superior de un organismo, a través de un adecuado diseño, implantación y operación de su sistema de control interno.

Un control interno razonablemente eficaz reduce la probabilidad de ilícitos y errores; no obstante, siempre existirá el riesgo de que tales controles no operen según lo diseñado o bien puedan no ser efectivos con relación a eventuales ilícitos cometidos por un nivel superior o que se origine por colusión entre los empleados. Debido a las características propias de la realización de una auditoría, existe el riesgo de que algún ilícito pueda no descubrirse y, en menor medida, algún error no sea detectado. El descubrimiento subsecuente de éstos no significa en sí mismo fallas del auditor, si es que en su tarea ha aplicado principios y procedimientos profesionales aceptables y ajustados a las circunstancias en las que se desarrolló la auditoría.

Secreto profesional

El auditor deberá obrar con absoluta reserva, manteniendo y garantizando la confidencialidad acerca de la información obtenida durante sus tareas, con la amplitud y restricciones establecidas en la normativa vigente. Esta norma determina que no debe divulgarse o ponerse en conocimiento de otras personas, que no sean las competentes, la información lograda por el auditor como consecuencia de su desempeño profesional en una entidad gubernamental. Ello incluye comentarios orales o por escrito de aquello que debe mantenerse en reserva, hasta el momento de su debida exposición.

10. Organización y realización del trabajo de Auditoría

Normativa: Los documentos de las jurisdicciones o entidades donde operan unidades de auditoría interna, (leyes de creación, estatutos, acciones, etc.), deben prever normas acerca de las funciones asignadas a aquéllas.

Responsabilidad de las actividades: para lograr los objetivos y metas establecidos para la auditoría y para que el auditor pueda asegurar sus juicios minimizando la posibilidad de error en las tareas realizadas, éste debe realizar ciertas previsiones en lo referido a:

- a) Formalizar por escrito los métodos de trabajo y procedimientos. Enfocándose en aspectos como: el proceso de determinación de los riesgos y la planificación, la definición de los objetivos y alcance de las tareas, la administración de los recursos asignados, la conformación de los equipos con los conocimientos necesarios, la extensión de las pruebas, la comunicación de los resultados, el método de dilucidación de las posibles controversias, etc.
- b) La supervisión sobre el equipo de auditores es trascendental para asegurar que ha sido debidamente realizado y se ha cumplido con los objetivos previamente pautados.

Selección y evaluación del personal: el personal abocado a estas tareas deberá contar con calificaciones y competencias acorde al perfil requerido. Es importante la capacitación y las posibilidades de desarrollo profesional permanente.

Contratación de especialistas: cuando resulte necesario para la realización de alguna tarea específicamente, evaluando la capacidad, conocimientos, independencia de criterio y objetividad de los postulantes.

Evaluación de la calidad: definiendo procedimientos que permitan controlar la calidad del trabajo y apuntando a la mejora continua. En referencia a esto, será importante la autoevaluación que cada auditor haga de su trabajo, sumado a la supervisión del responsable del equipo de trabajo.

Objeto, naturaleza y alcance del trabajo: es de competencia de la Auditoría Interna Gubernamental el examen independiente, objetivo, sistemático y amplio del funcionamiento del control interno determinado en las organizaciones públicas dependientes del poder ejecutivo nacional y del desempeño en el logro de sus responsabilidades operativas, financieras, legales y de gestión, debiéndose formar opinión, informar acerca de su eficacia, y de los posibles apartamientos observados.

Debe tenerse en cuenta que el objetivo principal será evitar que las deficiencias encontradas en la ejecución de la auditoría se reiteren, debiendo analizar el auditor si el error o incumplimiento ha sido un hecho aislado, o si por el contrario, es reiterado, debiendo en este último caso efectuar las consideraciones y recomendaciones necesarias para corregir el problema.

La auditoría interna es una función de asesoría, no de línea. Por lo tanto, el auditor interno no está autorizado para efectuar cambios en los procedimientos u operaciones de la entidad, ni para ordenar que éstos se efectúen.

Resulta imprescindible definir el alcance de la auditoría. El alcance está referido a los procedimientos que son considerados necesarios para alcanzar el objetivo programado. Considera también el período a auditar y los procesos, sec-

tores, tareas y demás actividades/acciones que se analizarán; debe extenderse a todos los aspectos significativos de las operaciones de una entidad pública. Definiendo para cada auditoría el alcance que la misma tenga en particular.

Por otra parte, las metas que deben tenerse en consideración en la auditoría son las siguientes⁵⁴:

- a) La evaluación del funcionamiento del sistema de control interno y de las operaciones, incluyendo aspectos tales como la debida protección de los activos y demás recursos, y de la existencia de los controles establecidos para detectar y disuadir la ocurrencia de cualquier tipo de acción irregular.
- b) La verificación de la correcta aplicación de la normativa vigente (leyes, decretos, reglamentos, manuales, políticas, etc.).
- c) El examen sobre la confiabilidad e integridad de la información emitida.
- d) La evaluación de la eficacia de la organización, en sus distintos segmentos y operadores.
- e) La evaluación de la economía y eficiencia en los diferentes procesos operativos.

11. Fases de la tarea de Auditoría

Para llevar adelante el proceso de la auditoría, según propone la SIGEN, deben seguirse una serie de etapas. Esto resultará finalmente en información de calidad y suficiente para servir a la organización auditada. A continuación se enumera y define a cada una de estas etapas:

A. Planeamiento.

B. Ejecución:

B.1 Evidencia y papeles de trabajo.

B.2 Procedimientos generalmente aplicados.

C. Confección del informe.

D. Seguimiento.

A continuación, las analizaremos:

A. Planeamiento

Es esencial planear el trabajo de auditoría con anticipación para fijar las áreas que deben ser examinadas por el personal de auditoría, permitir una programación sistemática del trabajo y una mayor utilización del potencial humano, de acuerdo con esta norma básica de examen y evaluación de auditoría gubernamental. Sin embargo, los planes de auditoría deben ser suficientemente flexibles a fin de posibilitar exámenes especiales según las nuevas necesidades o

⁵⁴ Resolución 152/2002 Sindicatura General de la Nación.

circunstancias cambiantes, proporcionando así el mejor servicio posible a la administración.

El proceso de planeamiento es una actividad dinámica cuya definición, etapas y pasos de ejecución están enunciados en las Normas de Auditoría Interna Gubernamental emitidas por la SIGEN.

Las principales tareas para la elaboración del plan estratégico de auditoría comprenden: la obtención y análisis de la información del organismo sujeto a control, la presentación desagregada de sus componentes, la determinación y evaluación de los riesgos que deban afrontarse, la selección de los proyectos de auditoría, la previsión de los recursos necesarios para la ejecución y la programación de las tareas junto a la duración estimada de las mismas.

Mediante los planes anuales se determinan los objetivos que deben lograrse en cada uno de los ejercicios. El plan anual constituye una etapa para el cumplimiento de las metas consignadas en el plan estratégico o global. Los planes deben elaborarse oportunamente y atendiendo a un criterio de flexibilidad a los fines de poder ajustarse los mismos de ser necesario. Anualmente, será necesario revisar el plan estratégico de auditoría y actualizarlo. El planeamiento debe ser documentado por escrito. Tanto el plan estratégico como el plan anual deberán presentarse a las autoridades competentes para su aprobación.

El planeamiento permite identificar las tareas a realizar en la fase de ejecución y confección del informe de una auditoría, quién debe ejecutar las tareas y cuando deben realizarse. Constituye el comienzo de la auditoría y representa la primera fase de esta, se encuentra presente como metodología de trabajo en cada una de las fases siguientes sistematizando y organizando su desarrollo. Lo ejecuta el supervisor designado para el operativo, el que deberá llevar a cabo las acciones descritas en las etapas que se detallan mas abajo.

El planeamiento reviste especial importancia para la consecución de los objetivos de la auditoría y permite lograr un adecuado equilibrio entre estos, el alcance del trabajo, el tiempo programado para ejecutarlo y los recursos afectados al mismo.

Parte de la planificación incluye efectuar también una evaluación de los riesgos de la auditoría; entendido este como la probabilidad de que un evento o acción imposibilite el logro de los objetivos de la organización.

El riesgo de auditoría tiene tres componentes:

- Riesgo inherente.
- Riesgo de control.
- Riesgo de detección.

El riesgo inherente se refiere a aquellas operaciones o saldos que puedan incluir afirmaciones equivocadas, este es propio de la dependencia auditada. Por otra parte el riesgo de control representa la posibilidad de que distorsiones ocurridas generen errores de registro o exposición de la información resultante, debido a la falta de detección y corrección del desvío por parte del sistema de control interno de la organización. Tanto el riesgo inherente como el riesgo de control no

pueden ser controlados por el auditor ya que son propios de los sistemas y de las actividades de la organización, a diferencia del riesgo de detección, el cual sí se relaciona con las tareas del auditor y también con los procedimientos de auditoría aplicados.

Será entonces el auditor quien deberá evaluar el funcionamiento de ambos para establecer un grado de confianza, como así también las debilidades que representa, determinando naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a emplear.

Por otra parte, deben fijarse en la etapa de planeación los criterios de auditoría; estos son los parámetros para evaluar, en la fase de ejecución. Alcanza a las normas de rendimiento y control –sistemas de producción y control interno– por medio de la que se evalúan los sistemas, así como el nivel de eficacia, eficiencia y economía del ente auditado. Deben ser relevantes, confiables, neutrales, entendibles y completos.

Los criterios de auditoría tienen diversas fuentes, entre ellas, cabe citar⁵²:

- disposiciones y normas,
- normas o estándares técnico-profesionales,
- opinión de expertos,
- buenas prácticas de administración,
- información de prácticas de organismos similares al auditado,
- sentido común.

B. Ejecución

En esta etapa se apunta a la obtención de evidencias y a la formulación de observaciones con sus pertinentes recomendaciones, soluciones factibles de aplicar sobre el proceso y/o área auditada, los cuales están aprobados en el plan de auditoría. Las herramientas utilizadas en la ejecución de la auditoría deben permitir recolectar suficiente evidencia, para demostrar la trascendencia de los criterios detallados en la fase anterior.

Los programas de trabajo servirán para controlar todas las actividades de auditoría que se lleven a cabo. Estos programas prevén las tareas que deben realizarse durante el trabajo de verificación y están basados en los objetivos que fueron incluidos en el plan de auditoría como así también en la información disponible sobre la entidad auditada.

Puede ocurrir que los procedimientos definidos de antemano resulten insuficientes o inútiles para alcanzar los objetivos planteados, debiendo realizarse ajustes sobre el alcance o naturaleza de la planificación inicial. Por otra parte, será importante también que el auditor estime los efectos inmediatos o de ocurrencia futura de los desvíos o incumplimientos observados, evaluando los costos e impactos desde un punto de vista económico y financiero, esto servirá de orientación para los responsables del ente auditado al momento de implantar cambios o mejoras en la gestión.

⁵⁵ *Ibid.*

El supervisor de la auditoría, por su parte, debe formular orientaciones en relación con los parámetros y criterios que deben predominar para medir el desempeño de la unidad auditada y la evaluación de su sistema de control interno.

El auditor, en sus papeles de trabajo, debe registrar los resultados del análisis de la gestión de las áreas y procesos críticos auditados y de los resultados de la evaluación del Sistema de Control Interno. A continuación hacemos referencia a los requisitos de los papeles de trabajo:

B.1 Evidencia y Papeles de Trabajo

La obtención de una evidencia suficiente, competente y pertinente que sirva para formular opiniones, juicios, conclusiones y recomendaciones del auditor, es otro requisito básico de la auditoría gubernamental.

Existen distintos tipos de evidencias según sus características: evidencia física, documental, testimonial, analítica o informática.

Los papeles de trabajo elaborados durante una fase de la auditoría deben incluir la evidencia necesaria para sostener las conclusiones del auditor y cualquier recomendación u observación manifestada. La evidencia como material de apoyo debe reunir las normas de competencia, confiabilidad y objetividad, pudiendo caracterizarse según plantea SIGEN de la siguiente manera:

- existencia: las transacciones presentadas en la información existen;
- ocurrencia: una transacción o evento tuvo lugar en una fecha determinada;
- integridad: no existen transacciones o eventos sin registrar;
- propiedad: un bien u obligación pertenece al auditado;
- valuación: una transacción es registrada a un valor apropiado.

El auditor deberá evaluar la validez o integridad de la evidencia y, de ser necesario, obtendrá evidencia adicional para incorporar en el informe de auditoría; debiendo conservar un archivo completo de los papeles de trabajo que se han llevado durante el trabajo de verificación, en legajos destinados a tal fin. Si el auditor comprueba intencionalidad en el incumplimiento, debe comunicarlo; informando a sus superiores, exponiendo además esto en el informe, con el fin deslindarse de responsabilidades.

Los papeles de trabajo deberían contener:

- los objetivos, el alcance y la metodología, incluso los criterios de selección y muestreo utilizados;
- la documentación necesaria acerca del trabajo realizado, incluso la descripción de las transacciones, registros y documentación examinados que permitan a cualquier auditor la corroboración de su labor;
- las constancias de los controles efectuados para supervisar el trabajo realizado;
- las evidencias del trabajo realizado por otro auditor, en copia, cuando hayan sido utilizadas para evitar la duplicidad de esfuerzos;
- las limitaciones encontradas en la verificación efectuada.

Los requisitos de estos papeles son los siguientes:

-completitud, exactitud e información suficiente para facilitar su entendimiento;

- contener evidencia suficiente del análisis realizado y de las conclusiones resultantes, esto facilita el control de las tareas efectuadas;
- claridad, comprensión y un grado de detalle suficiente, para la interpretación de terceros;
- la información debe ser pertinente y relevante para la consecución de los objetivos fijados para la auditoría.

Se conformará un legajo permanente, el cual contendrá documentación que no varía con el tiempo y es consultada como base de información para la planificación de futuras auditorías: normativa de la unidad, organigrama vigente, manuales y reglamentos, planes operativos, presupuesto institucional, convenios y contratos importantes o a largo plazo, informes de auditoría, evaluaciones de gestión de la propia organización. Se deben revisar y actualizar periódicamente.

Por otra parte, los legajos corrientes contendrán el programa de trabajo, detalle de los procedimientos aplicados, constancia del control de su ejecución y los papeles de trabajo elaborados durante el desarrollo de la auditoría. De acuerdo a las características de la documentación contenida, podrán considerarse como legajos principales o auxiliares.

B.2 Procedimientos Generalmente Aplicados

Para ejecutar las tareas de auditoría propiamente dicha, el auditor se vale de técnicas y procedimientos generalmente aplicados,⁵⁶ para así obtener las evidencias necesarias y suficientes, con el fin de formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia inspeccionada. A continuación se enumeran las más utilizadas:

- **Relevamiento:** representa el conjunto de actividades encaradas para documentar en qué forma se lleva a cabo un procedimiento.
- **Revisión:** consiste en el análisis de las características que debe cumplir una actividad, informe, documento, etc. Sirve para seleccionar operaciones que serán verificadas en el curso de la auditoría.
- **Confrontación:** consiste en el cotejo de información contenida en registros contra el soporte documental de las transacciones registradas.
- **Rastreo:** es utilizado para seguir el proceso de una operación de manera progresiva o regresiva, reconstruyendo el flujo de actividades y controles, a través de la documentación respectiva.
- **Observación:** consiste en la verificación ocular de operaciones y procedimientos durante la ejecución de las actividades de la entidad. Se la considera complemento del relevamiento.

⁵⁶ Manual de Control Interno Gubernamental- SIGEN. Año 2002.

- **Comparación:** consiste en establecer las diferencias entre las operaciones realizadas y los criterios, normas, procedimientos y prácticas que se utilizan habitualmente.
- **Indagación:** consiste en la obtención de manifestaciones mediante entrevistas a funcionarios y empleados o personas relacionadas con las operaciones.
- **Encuesta:** se formaliza mediante la utilización de cuestionarios escritos sobre actividades u operaciones objeto de análisis.
- **Cálculo:** se trata de la verificación aritmética de comprobantes, documentos, etc., para evaluar su corrección y exactitud.
- **Comprobación:** determina la verosimilitud de los actos y la legalidad de las operaciones, autorizaciones, etc. mediante el examen de la documentación respectiva.
- **Certificación:** se refiere a la obtención de un documento en el que se asevera la veracidad de un acto o hecho legalizado a través de la firma de un funcionario autorizado.
- **Inspección:** es el examen físico y ocular de ciertos activos tangibles como ser bienes de consumo o de uso, insumos, obras, valores, etc., para comprobar su real existencia y autenticidad.
- **Análisis:** es la separación de una operación, procedimiento o actividad en sus elementos componentes, para establecer su conformidad con criterios de orden normativo y técnico.
- **Circularización:** procura obtener información directa y por escrito de un sujeto externo a la entidad (persona u organización), que se encuentra en situación de conocer la naturaleza y condiciones de la operación consultada, y de informar válidamente sobre ella.
- **Conciliación:** es el examen de la información emanada de diferentes fuentes, con relación a la misma materia, a efectos de verificar su concordancia y determinar la validez y veracidad de los registros e informes que se está examinando.
- **Tabulación:** consiste en agrupar, sobre la base de determinados criterios, datos obtenidos en distintas áreas o segmentos, para posibilitar la derivación de conclusiones.

Otras prácticas o técnicas de auditoría:

La aplicación de **pruebas selectivas** a juicio del auditor, consiste en facilitar la labor total de medición, estimación o verificación tomando una muestra típica del total. Estas pruebas pueden abarcar casi todas las técnicas enumeradas en la sección anterior y la aplicación en base a principios de muestreo estadístico incluyendo el uso de técnicas de otras disciplinas.

El **muestreo estadístico** es otra práctica bastante utilizada, consiste en el análisis matemático que reafirma la tesis de que una muestra apropiada de partidas homogéneas es representativa del grupo, siendo alta la probabilidad que los errores se distribuyan dentro de cada grupo de un modo uniforme.

Puede que surja la necesidad de aplicar otros métodos que complementan a los procedimientos y técnicas mencionados anteriormente según lo requiera el tipo de auditoría que se esté llevando a cabo.

C. Confección del informe

En el informe final se exponen observaciones, conclusiones y recomendaciones por escrito y que es remitido a distintos funcionarios según corresponda.

El mismo debe contener juicios basados en las evidencias informando sobre los desvíos e incumplimientos más importantes, efectuando recomendaciones y sugerencias para mejorar las operaciones.

En el momento de presentarse el informe final a los responsables de la entidad deberá comunicarse los resultados de la evaluación realizada, además de persuadir para que se adopten las medidas correctivas que sean necesarias para revertir los incumplimientos, proponiendo las acciones de mejora que sean favorables para un mejor desempeño de la organización. Es importante corroborar que los auditados, comprendan las observaciones contenidas en el informe, existiendo la posibilidad de que estos emitan reparos al respecto del informe.

Al momento de confeccionar el informe debe tenerse en cuenta algunas características que permitirán que el mismo tenga un nivel de calidad acorde. Por lo tanto, se recomienda considerar la importancia del contenido, que sea completo y suficiente, que su calidad sea convincente, que sea claro y simple, conciso y en tono constructivo, y que sea útil, oportuno y objetivo⁵⁷.

Las observaciones que refieran a posibles ilícitos cometidos por los agentes, y se hayan detectado en la auditoría, podrán ser comunicadas directamente a la autoridad superior competente.

D. Seguimiento

La tarea de los auditores debe tender a modificar las conductas de los auditados, brindando apoyo con el fin de mejorar la gestión del ente, esto será posible mediante el seguimiento que deben realizar de aquellas faltas que se hayan detectado en auditorías anteriores las cuales fueron plasmadas oportunamente en el informe final. Esto le brindará al auditor un estado de situación acerca de los hechos que habían sido evaluados, las medidas de mejoras que en consecuencia se hayan implementado, y permitirá analizar también la conveniencia de realizar una nueva auditoría para un mayor análisis.

12. Tipos de Auditorías

Existen auditorías que apuntan a la realización de controles específicos. A continuación describiremos las más utilizadas: auditorías financieras, de control interno de los Sistemas, de gestión e informática.

⁵⁷ *Ibíd.*

a) Auditoría financiera

La auditoría financiera alcanza a los controles que se realizan sobre los estados financieros y la auditoría de asuntos financieros en particular.

El objetivo es determinar si los estados financieros del auditado presentan una situación financiera razonable, y si sus operaciones y sus flujos de efectivo responden a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La auditoría de asuntos financieros en particular se aplica a programas, actividades, funciones o segmentos, con la intención de determinar si estos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados por escrito.

b) Auditoría del control interno de los sistemas

La auditoría del Control Interno de los Sistemas tiene por función evaluar la calidad y suficiencia de los controles establecidos en la organización para lograr el mejor funcionamiento de los Sistemas, debiendo determinarse la razonabilidad de los controles, dando cuenta de los apartamientos observados y emitiendo sugerencias al respecto.

El objeto es evaluar los componentes del control interno: ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación y supervisión.

Para el logro del objeto antes mencionado se recurre a la realización de las siguientes actividades: indagación y entrevistas al personal del ente auditado, observación de la aplicación de los controles, examen de documentos e informes, reiteración de los controles ya verificados por el auditado.

Según el control sujeto a análisis será el tipo de prueba que convendrá aplicar. Si se determina que los controles de la organización auditada están siendo efectivos podrá reducirse la cantidad de verificaciones extras a realizarse para constatar la confiabilidad del sistema de información del auditado.

c) Auditoría de gestión

La auditoría de gestión tiene por objeto analizar los comportamientos sustantivos relacionados con la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en la organización en su conjunto, como así también en una función, proceso, programa de la actividad de un ente del Estado. Debiendo evaluarse también el cumplimiento de los controles implantados por el ente auditado y el cumplimiento de las normas y disposiciones que rigen el funcionamiento del ente.

En esta auditoría se identifican las actividades con sus objetivos, insumos y productos. Su alcance incluye el análisis de la calidad de los bienes y servicios producidos, el bienestar del ciudadano, y el grado de responsabilidad demostrado en la gestión.

La auditoría de gestión procurará proporcionar una base para mejorar la asignación y el manejo de los recursos, administrándolos racionalmente.

En la evaluación de la gestión de las operaciones debe analizarse la conjunción de los siguientes factores: organización, objetivos y metas, insumos, operaciones, productos y resultados.

Como se mencionó anteriormente, dentro de la auditoría de gestión deberán efectuarse las siguientes evaluaciones:

-Evaluación del cumplimiento de los controles:

Este tipo de evaluación consiste en formular opinión acerca de si las operaciones y procedimientos sustantivos llevados a cabo por la organización son acorde a la reglamentación, disposiciones y normativa vigente y si estos permiten un adecuado control de las acciones. Por lo tanto este tipo de prueba deberá considerar⁵⁸:

- la legislación general y la específica aplicable a la entidad, que tiene su origen fuera de esta y constituye el marco normativo externo;
- las disposiciones internas, es decir los procedimientos emanados de la propia organización auditada, para su necesario ordenamiento.

-Evaluación de la economía

El objetivo de esta evaluación estará en analizar si la entidad tuvo a disposición los recursos según fue planificado, en la cantidad y calidad acorde, en el momento oportuno, y al menor costo posible. El análisis de los recursos hace referencia tanto a los materiales, tecnológicos como así también a los humanos y financieros.

Deberá observarse durante la verificación: el tipo de políticas y procedimientos formales y documentación utilizados para la compra de insumos; el uso apropiado y conservación de recursos, la emisión de informes válidos y confiables relativos a la economía de los recursos y que los informes fueron apropiadamente canalizados a los centros decisorios; como así también analizar si se cometieron incumplimientos relevantes.

-Evaluación de la eficiencia

Las operaciones serán consideradas eficientes cuando se alcance un nivel máximo de producto de una cierta calidad o característica, habiendo aplicado una cantidad estipulada de insumos. Por lo tanto el análisis consistirá en evaluar el grado de optimización en el uso de los recursos afectados al logro de los objetivos.

En esta evaluación se deberá analizar, entre otros: la coordinación de las actividades, si no existe superposición de tareas, subutilización de recursos, duplicación de esfuerzos o actividades, eficiencia de los procedimientos de administración de los recursos (humanos, técnicos, financieros, etc.), gastos que excedan a lo realmente necesario para el desempeño de la actividad o tarea, tipo de uso dado a los equipos y materiales (analizando posibles subutilización), acumulación de recursos innecesaria, etc.

⁵⁸ *Ibíd.*

-Evaluación de la eficacia

Es un aspecto fundamental a evaluar, ya que valora el grado en que el organismo está cumpliendo con sus fines y metas establecidos.

Tiene por fin determinar en qué medida se alcanzaron los objetivos de producción del organismo, sus programas, proyectos, obras, operaciones, actividades, etc.; determinando si el producto o prestación de sus servicios se brindaron en la cantidad, calidad y oportunidad acorde a los objetivos fijados.

Diferencias más significativas entre la auditoría de gestión y la financiera

-La mayor parte de la evidencia en la auditoría de gestión se obtiene de fuentes diferentes a los documentos y registros formales. En la auditoría financiera, en cambio, la mayoría de la evidencia emana de registros y documentos.

-La auditoría de gestión se efectúa cuando se considere necesario, no responde a una periodicidad previamente definida. La auditoría financiera preferiblemente se efectúa anualmente.

- El alcance de la auditoría de gestión es ilimitado comparándolo con el alcance bien definido de la auditoría financiera, enfocándose en las áreas críticas en la auditoría de gestión. En cambio en la financiera se cubre toda el área financiera significativa.

- La utilidad de los papeles de trabajo de la auditoría y los cuestionarios de control interno preelaborados es muy limitada en la auditoría de gestión. En la auditoría financiera se emplean casi universalmente.

d) Auditoría informática

Tiene por fin analizar la gestión y control de las tecnologías de la información y sus procesos relacionados, verificando el cumplimiento de la normativa en ese aspecto y la revisión de la gestión que se está llevando a cabo con los recursos informáticos.

De esta forma, se busca asegurar el uso eficiente y adecuación a los objetivos de la organización por parte de los sistemas operativos.

Esta tipo de auditoría ayuda a optimizar la seguridad, fiabilidad, privacidad, eficacia, de la organización.

En la auditoría informática pueden llevarse a cabo las siguientes pruebas:

- pruebas sustantivas: permiten verificar el grado de confiabilidad del sistema de información del ente. Pueden obtenerse mediante observación, entrevistas muestreos, etc.
- pruebas de cumplimiento: controlan el cumplimiento del resultado del análisis de la muestra. Permite confirmar que los controles prioritarios existen y se aplican correctamente.

13. El Control Interno en la Provincia de Córdoba

En la constitución provincial, en su capítulo quinto, artículos 150 y 151, se establecen los órganos de control, atribuyendo por una parte al fiscal de estado el control de la legalidad administrativa del Estado y la defensa del patrimonio de la provincia. Por otra parte, otorga a la contaduría general de la provincia la responsabilidad del registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial en la actividad administrativa de los poderes del Estado.

A su vez la ley n° 9.086 de administración financiera de la provincia, dispone en su artículo 74 que la contaduría general de la provincia será la unidad rectora central del subsistema "contabilidad" y control interno de la hacienda pública del sector público no financiero. Esta estará a cargo de un contador general y dos sub. Contadores generales, uno de los cuales será el sub. contador general auditor y titular de la dirección de auditoría.

EL sistema de control interno queda conformado en la provincia de Córdoba según lo definió la citada ley (artículo 93) por:

- 1) Fiscalía de Estado, que tiene a su cargo el control de la legalidad administrativa, la defensa del patrimonio de la provincia y el control interno y preventivo con relación a todos los actos administrativos que inicie cada ministerio, organismo, empresa y sociedades (sean del Estado ó de economía mixta);
- 2) La Dirección de Auditoría, creada en el ámbito de la Contaduría General de la Provincia, a cargo del Sub. Contador general auditor. Esta es responsable del control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial en la actividad administrativa de los poderes del Estado. El Sub. contador general auditor se somete a la responsabilidad jerárquica del titular del poder ejecutivo.

La Fiscalía de Estado y la Dirección de Auditoría de la Provincia actuarán coordinadamente con la finalidad de la aplicación del control interno, debiendo prever el dictado de resoluciones conjuntas a los fines de establecer normas generales de control interno, la elaboración del plan anual de auditoría y la definición de procedimientos internos de las jurisdicciones y entidades. Podrán dar intervención al poder ejecutivo cuando no exista pleno acuerdo entre las partes a fin de definir las controversias existentes.

En la misma Ley se establece que las autoridades superiores serán responsables del mantenimiento del sistema de control interno, el que deberá incluir los instrumentos de control incorporados en el plan de organización, en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo, conforme a los lineamientos determinados por la fiscalía de estado y la dirección de auditoría.

Por otra parte, en el artículo 95 se define a la auditoría interna como un servicio a toda la organización, el cual consiste en un examen de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta ley, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna, teniendo en cuenta que las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

A continuación citamos las funciones que la ley otorga en su artículo 97 a la dirección de auditoría dentro del sistema de control interno, a saber:

- 1- Aplicar los principios de auditoría generalmente aceptados, recomendaciones o resoluciones técnicas, que considere adaptables al sector público provincial.
- 2- Dictar y aplicar normas de auditoría interna, las que deberán ser coordinadas con el tribunal de cuentas y fiscalía de estado.
- 3- Producir informes relacionados con el cumplimiento de objetivos y metas a fin de asesorar para la toma de decisiones.
- 4- Inspeccionar y verificar las operaciones económicas, financieras y patrimoniales de los servicios administrativos y organismos del Estado Provincial en el tiempo y forma que lo estime conveniente.
- 5- Verificar las entradas y salidas de fondos y valores de la Dirección General de Tesorería y Crédito Público y arquear sus existencias.
- 6- Emitir y supervisar la aplicación, por parte de las unidades correspondientes, de las normas de auditoría interna.
- 7- Realizar o coordinar la realización por parte de estudios profesionales de auditores independientes, de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones.
- 8- Vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la Contaduría General de la Provincia y Fiscalía de Estado.
- 9- Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de auditoría interna facilitando el desarrollo de las actividades del Tribunal de Cuentas.
- 10- Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna.
- 11- Aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna; orientar y supervisar su ejecución y resultado.
- 12- Comprobar la puesta en práctica, por parte de los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas con los respectivos responsables.
- 13- Atender los pedidos de asesoría que le formulen el poder ejecutivo y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de auditoría.
- 14- Formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- 15- Poner en conocimiento del titular del poder ejecutivo, ministro de producción y finanzas, fiscalía de estado y al ministro de la jurisdicción de que se trate, los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear perjuicios para el patrimonio público.
- 16- Elevar un informe trimestralmente al poder ejecutivo, con copia al contador general de la provincia, ministro de producción y finanzas y se-

cretario de administración financiera, sobre los aspectos que supervise, así como sugerir medidas que estime pueden proteger al patrimonio público. Dicho informe será realizado bajo la responsabilidad del Sub contador a cargo de la dirección de auditoría, sin otra intervención previa o posterior.

17-Mantener un registro central de auditores y consultores a efectos de la utilización de sus servicios.

A su vez la ley le otorga a la Dirección de Auditoría la facultad de contratar estudios de consultoría y auditoría bajo específicos términos de referencia, planificar y controlar la realización de los trabajos, así como cuidar de la calidad del informe final.

Debe tenerse en cuenta que la Dirección de Auditoría podrá requerir de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia, la información que le sea necesaria, para el cumplimiento de sus funciones.

Para ello todos los agentes y/o autoridades del sector público provincial prestarán su colaboración, considerándose la conducta adversa como falta grave.

CAPÍTULO XX

CONTROL EXTERNO

1. Control Externo - Definición

El Control Externo en la actividad de las entidades públicas es aquel en el que no existe relación alguna de dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular del control y la entidad controlada; bajo esta modalidad, se trata de informar o comunicar la regularidad en el cumplimiento de las normas y valoración de la gestión a terceros, no relacionados directamente con la gestión de la organización (LÓPEZ HERNÁNDEZ y ORTIZ RODRÍGUEZ, 2005: 6).

A efectos de contar con una definición técnica, la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) establece que el control externo comprende el conjunto de procedimientos, medidas y métodos coordinados aplicados por el Organismo Superior de Control y por las sociedades o firmas privadas de auditoría debidamente designadas y contratadas a través de técnicas modernas de auditoría, con el fin de:

- 1) Verificar, evaluar y dar fe sobre la situación financiera, los resultados de las operaciones, el cumplimiento con las disposiciones legales y el logro de las metas y objetivos programados con el máximo grado de eficiencia, efectividad y economía en la utilización y salvaguardia de los recursos humanos, materiales y financieros,
- 2) Hacer recomendaciones para mejorar las operaciones, actividades y transacciones que se consideren necesarias.

2. La necesidad del Control Externo

La adopción de reformas institucionales tendientes a garantizar la transparencia y la rendición de cuentas gubernamental deviene un objetivo prioritario en un Estado democrático de derecho. Ambas son indisociables del buen gobierno, pues refieren a ejercicios de visibilización de la gestión pública a través de los cuales se implica a la sociedad como principal destinataria de las políticas destinadas a mejorar la calidad de vida de las personas (ACIJ, Disponible en: <http://acij.org.ar>).

En este sentido, velar por la adecuada administración y gestión de los recursos y bienes públicos constituye la razón de ser de las entidades de fiscaliza-

ción. Independencia política y autonomía funcional y financiera son precondiciones para el eficaz desempeño de sus funciones. Sin embargo, un sistema integral de fiscalización no comprende meramente a agencias de control, entes auditados y actores político-gubernamentales, sino que está íntimamente ligado a los beneficiarios últimos del control: la ciudadanía (Ídem).

Estrechar los vínculos entre la sociedad civil y los órganos especializados en fiscalización pública representa un desafío que se debe afrontar en pos del fortalecimiento de los sistemas de rendición de cuentas y de la gobernanza democrática, entendiendo que el fin último radica en el aseguramiento de los derechos de los ciudadanos (Ídem).

Diversas ideas asumidas pacíficamente por la doctrina y plenamente integradas en la legislación vigente como el principio de transparencia, el de una buena administración o la rendición de cuentas, que obligan a la administración y son derechos de los ciudadanos, han consolidado la exigencia democrática de controlar las decisiones públicas, con lo que se pretende, en definitiva, lograr un equilibrio entre la eficiencia y eficacia en la gestión, la equidad y la garantía de los ciudadanos, lo que se materializa en la vocación de la administración pública de servir a los intereses generales y en el procedimiento administrativo garantista. (Gorordo. Disponible en: <http://josemarigorordo.wordpress.com/about/>)

3. Órgano de Control Externo: Auditoría General de la Nación

La reforma de la Constitución Nacional de 1994, le otorga a la AGN jerarquía constitucional al incluir el artículo 85 que establece “el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será atribución propia del Poder Legislativo” y crea la AGN como organismo de asistencia técnica del Congreso, poniendo a su cargo “el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública (...) y las demás funciones que la Ley le otorgue” e intervención necesaria en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

El **control de legalidad** hace referencia al análisis de las bases jurídicas de los actos controlados, su objeto es verificar si los actos emitidos por la Administración se ajustan a la ley y al reglamento. El **control de gestión** hace a la oportunidad, mérito o conveniencia de dichos actos, de tal manera que se reserva el análisis de la discrecionalidad con que ha obrado el órgano controlado; el objeto es entonces determinar si el acto emitido es conveniente y oportuno, especialmente desde los puntos de vista económico y de buena administración. Por último, la **auditoría** consiste en el examen de los libros, cuentas y registros para determinar el correcto estado financiero de la administración (LUNA, 2007).

Como podemos advertir, el control externo del sector público nacional es una atribución inherente al congreso de la Nación. Para que éste sustente sus dictámenes contará con un organismo técnico, la AGN, que al estar dotado de autonomía funcional, garantiza independencia de criterio, valor esencial de cualquier ente que tenga como misión el control y la fiscalización.

La AGN como órgano rector en materia de control externo, tiene como deber formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de au-

ditoría externa a aplicar, las que deberán atender a un modelo de control y auditoría externa integral que abarque los aspectos financieros, de legalidad, y de economía, eficiencia y eficacia.

Está compuesta por un cuerpo con dirección colegiada: seis auditores generales y un presidente. Este último será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el congreso, según lo dispone la CN en el artículo 85, mientras que los otros seis integrantes son elegidos siguiendo exclusivamente las pautas de la ley n° 24.156, a falta de una ley reglamentaria del artículo 85 de la Constitución. Cada Cámara del Congreso designa a tres miembros, dos por la mayoría y uno por la minoría. La ley otorga a los siete auditores generales un mandato de ocho años, y señala que pueden ser reelegidos. Esta conformación imposibilita que la oposición disponga el control efectivo de la AGN, puesto que lo habitual es que el partido del gobierno cuente con mayoría en ambas cámaras. El peso relativo que significa para la oposición contar con la presidencia del organismo no es suficiente al momento de decidir programas de auditorías o confeccionar informes dirigidos al Congreso que no deberían sufrir cortes o atenuaciones. El partido en el Gobierno ha contado habitualmente con mayoría de miembros dentro del Colegio de Auditores.

4. Funciones, competencias y facultades de la AGN

En su calidad de entidad fiscalizadora superior, la Auditoría General de la Nación realiza tareas de auditoría externa. Se trata de un trabajo esencialmente *ex post*, que comprende el control de legalidad y el análisis de la gestión. Sus tareas esencialmente son de dos tipos o caracteres generales: las financieras, orientadas a emitir opinión o dictamen sobre estados contables y patrimoniales, y las de gestión estudian los planes, programas, proyectos y operaciones y evalúan los actos económicos, administrativos y legales de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

La planificación específica de cada auditoría debe contemplar: los objetivos de la auditoría; un estudio preliminar del ente a auditar; el relevamiento de sus sistemas de control interno; la determinación de la importancia, la significatividad y el riesgo del estudio; los procedimientos de auditoría a implementar; los recursos a comprometer; la programación del estudio; la autorización del estudio por parte de las autoridades correspondientes; las modalidades de control de la ejecución del estudio planificado; y una mínima planificación de contingencia frente a posibles desvíos en relación con lo planificado y con su autorización. Una vez definido el tipo de auditoría que se va a realizar y relevada la información preliminar sobre el organismo a auditar, la instancia crítica de la elaboración de los planes de acción es la planificación presupuestaria. La variable clave de esta planificación son las horas-hombre de auditoría: la planificación consiste en la asignación de un cupo limitado de horas hombre a las auditorías propuestas por las Gerencias y Comisiones del Congreso (RODRIGUEZ y BONVECCHI, 2006: 30).

El carácter anual de la planificación de la AGN indica que las auditorías incluidas en el plan de acción deben ejecutarse en el año en curso. A su vez, esta debe elevar antes del 1 de mayo a la Comisión parlamentaria revisora de cuentas, un informe anual que contenga: resultados de las auditorías realizadas; cuestiones de relevancia; conclusiones de estudios especiales; seguimiento de los puntos significativos del informe anterior; reseña de la acción institucional y cualquier otro elemento que solicite la comisión (Ídem: 31).

La tarea institucional más significativa de la AGN es la de su dictamen sobre la Cuenta de Inversión, cuyo informe se refiere ex post a la ejecución presupuestaria de cada ejercicio fiscal vencido. La Cuenta de Inversión es el reporte sobre los estados contables del sector público al cierre de cada ejercicio y la ejecución presupuestaria financiera y de metas. El dictamen, es un informe de legalidad acerca de la razonabilidad de las cuentas fiscales o, más precisamente, sobre los estados de ejecución presupuestaria de la administración nacional y sobre los estados contables de organismos descentralizados, instituciones de seguridad social, entes y empresas públicas.

La Auditoría General de la Nación se vincula al congreso a través de la Comisión Parlamentaria Revisora de Cuentas, según lo establece el Artículo 129 de la Ley N° 24.156.

Las normas básicas de la AGN establecen que el informe sobre la cuenta de Inversión del último ejercicio cerrado, debe enviarse a la Comisión Parlamentaria Revisora de Cuentas dentro de los 60 días de recibida la misma (período comprendido entre el 01/07 y el 31/08). A su vez, deberá elevar a la Comisión antes del 1 de mayo de cada año, el resultado de las auditorías realizadas, la conclusión de los estudios especiales y el seguimiento de ellos, así como también deberá elevar informes trimestrales relacionados con sus funciones.

El análisis de la Cuenta de Inversión consiste en la evaluación de las causas de eventuales diferencias entre el mensaje de elevación del presupuesto con su crédito inicial, el crédito vigente y la ejecución del gasto; la determinación del PBI y el nivel general de precios, y la evaluación de los efectos de eventuales desvíos entre la previsión presupuestaria y el cálculo de recursos; el análisis de los desvíos respecto del cálculo original de los ingresos por recaudación, contribuciones, renta de la propiedad y fuentes financieras; el análisis de los desvíos en gastos corrientes y gastos de capital; y el estudio detallado de los principales programas afectados (DESPOUY, 2005: 209-210).

Para desempeñar sus funciones la AGN podrá⁵⁹:

- Realizar todo acto, contrato u operación que se relacione con su competencia;
- Exigir la colaboración de todas las entidades del sector público, las que estarán obligadas suministrar los datos, documentos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones;
- Promover investigaciones de contenido patrimonial en los casos que corresponda, comunicando sus conclusiones a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC);

⁵⁹ Según Artículo 119 de la Ley N° 24.156.

- Formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa, a ser utilizadas por la entidad. Tales criterios y las normas derivadas, deberán atender un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia;
- Presentar a la CPMRC, antes del 1 de mayo la memoria de su actuación.
- Dar a publicidad todo el material señalado en el inciso anterior con excepción de aquel que por decisión de la CPMRC, deba permanecer reservado.

Una desventaja de la AGN respecto al anterior Tribunal de Cuentas, lo constituye el hecho que este último contaba con potestades de intervención ex ante y podía, en el ejercicio de esa función, vetar un acto administrativo y, en el proceso posterior, reclamar a los funcionarios el resarcimiento por daños ocasionados al Estado (juicio administrativo de responsabilidad) o bien formular un cargo al funcionario como responsable de fondos públicos al momento de la rendición periódica (juicio de cuentas). Esta potestad jurisdiccional no fue otorgada a la AGN en la normativa legal. A su vez, una limitación, especialmente de eficacia, es que esta última no puede ser parte en los juicios que se originen a partir de las eventuales irregularidades que detecte en su trabajo de control, por cuanto no tiene para ello legitimación activa. Ninguna fiscalía está mejor habilitada para proveer de prueba a los juzgados actuantes, o responder a sus pedidos de aclaraciones o ampliaciones, que el organismo que realizó la auditoría y descubrió la irregularidad. Esta limitación no surge del texto Auditoría General de la Nación, y podría modificarse en oportunidad de una legislación reglamentaria, dentro del marco de la expresión “y las demás funciones que la Ley le otorgue” que establecieron los constituyentes del año 1994, con el indubitable espíritu de extender sus atribuciones en la medida que lo requiera el perfeccionamiento del sistema de control del Estado.

5. Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas

La Comisión Parlamentaria Mixta Revisora De Cuentas fue creada en el año 1878 por ley N° 923. Las competencias y la cantidad de sus miembros fueron modificadas por ley n° 3.956 del año 1900; ley N° 14.179 del año 1952; ley n° 23.847 del año 1990 que define su objeto, integración y funciones y ley n° 24.156 del año 1993, de administración financiera gubernamental, que establece sus actuales competencias.

En la actualidad tiene a cargo el control de las actividades de la Auditoría General de la Nación bajo los criterios y la forma que la misma comisión establece. Tiene también a su cargo el análisis de la Cuenta de Inversión a que se refiere la Constitución Nacional, así como también el análisis de su presupuesto, y el examen de los informes de auditoría del citado organismo.

En el período comprendido entre el 01 de septiembre y el 30 de abril, deberá presentar a ambas cámaras del Congreso, un dictamen sobre el examen y estudio de la Cuenta de Inversión de la Administración Nacional correspondiente al *penúltimo* ejercicio. En caso de no poder hacerlo, informará las razones que le hayan impedido cumplir ese objetivo.

A su vez, anualmente deberá presentar otro dictamen sobre el control de legalidad, de auditoría y de gestión de las empresas controladas por la Sindicatura General de Empresas Públicas es decir empresas del Estado, cualquiera sea su naturaleza jurídica, y demás empresas y sociedades en que participa el sector público que estén sujetas a su control. El control de legalidad que se efectuará para realizar el dictamen implica informar y emitir opinión fundada sobre los actos que resulten susceptibles de estimarse violatorios de disposiciones legales, reglamentarias o estatutarias. El control de auditoría se pronunciará sobre la información relativa a los estados contables y a la evaluación de la situación económica y financiera de cada empresa y el control de gestión, se refiere a la comparación de las estimaciones y los objetivos previstos en los planes de acción y presupuesto con la ejecución y el resultado de la gestión empresarial, así como sobre la correspondiente determinación y ponderación de desvíos. En el caso de no producir el citado dictamen en el término del año parlamentario, informará antes del cierre del período de sesiones ordinarias del año que corresponda las razones que le hayan impedido cumplir con ese despacho.

La CPMRC está conformada por seis senadores y seis diputados cuyos mandatos duran hasta la renovación de la cámara a la que pertenezcan. Anualmente la comisión designa un presidente, un vicepresidente y un secretario que pueden ser reelectos. La Comisión cuenta con personal administrativo y técnico establecido en el presupuesto general y esta investida con las facultades que ambas Cámaras delegan en sus comisiones permanentes y especiales.

Para el desempeño de sus funciones la CPMRC debe⁶⁰:

- Aprobar, juntamente con las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras, el programa de acción anual de control externo a desarrollar por la Auditoría General de la Nación.
- Analizar el proyecto de presupuesto anual de la Auditoría General de la Nación y remitirlo al poder ejecutivo para su incorporación en el presupuesto general de la nación.
- Encomendar a la Auditoría General de la Nación la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materias de su competencia, fijando los plazos para su realización.
- Requerir de la Auditoría General de la Nación toda la información que estime oportuno sobre las actividades realizadas por dicho ente.
- Analizar los informes periódicos de cumplimiento del programa de trabajo aprobado, efectuar las observaciones que pueden merecer e indicar las modificaciones que estime conveniente introducir.

Analizar la memoria anual que la Auditoría General de la Nación deberá elevarle antes del 1° de mayo de cada año.

⁶⁰ Ley N° 24.156, Artículo 129.

6. Defensor del Pueblo

Muchos países y regiones del mundo han adoptado al ombudsman o defensor del pueblo – institución originaria de Suecia – con el propósito de asegurar la defensa de los derechos de los individuos frente a la acción del Estado, recepcionando las denuncias que ellos formulen, investigándolas e impartiendo recomendaciones, informes y sugerencias tendientes a solucionar los problemas suscitados.

Actúa como un verdadero control preventivo de la actividad administrativa, señalando a los poderes públicos los actos, hechos u omisiones, que constituyan o puedan constituir verdaderas violaciones a los derechos de los administrados, para que, de este modo, puedan corregirlos en beneficio de la comunidad. Con su actuación también colabora con el Estado mismo, procurando una modificación de aquellas estructuras o mecanismos que le impiden satisfacer las necesidades de la sociedad.

Comúnmente se lo designa con la expresión “Ombudsman” que traducido al español, significa “persona que da trámite”. El Colegio Internacional de Abogados ha definido al Ombudsman como una institución incluida en la Constitución o creada a través de un acto de la legislatura o parlamento y encabezada por un alto funcionario público, independiente, responsable ante la legislatura o parlamento. Que recibe quejas de los ciudadanos agredidos por la administración pública, sus funcionarios y empleados, o que actúa de acuerdo a su propia decisión y que tiene el poder de investigar, recomendar acciones correctivas y emitir informes”.

El ombudsman ha sido adoptado por diversos países como un órgano dentro del poder legislativo, tales como Finlandia (1919), Dinamarca (1953) Nueva Zelanda (1962), Noruega (1962), Guyana (1967), Mauricio (1973), Israel (1971), Portugal (1974), Australia (1976), Liechtenstein (1976), Austria (1977), España (1978), Holanda (1982) y Argentina (1994).

A su vez, dentro del Poder Ejecutivo existe en Tanzania (1966), Francia (1973), Filipinas (1973), Zambia (1973) y Papua-Nueva Guinea (1975).

Dentro de las autonomías o provincias ha sido adoptado por Gran Bretaña, Canadá, India, Alemania, Australia, EEUU y en nuestro país. Italia, lo ha previsto a nivel regional y Brasil en algunos municipios.

Es un órgano del Estado que cumple, fundamentalmente, una función de control desde distintas posiciones, según lo establece la legislación particular de cada país. A pesar de ello, su singularidad se localiza en el modo de actuación, distinto del tradicional formalismo con que los órganos estatales ejercen las funciones asignadas. Su actividad se orienta a conciliar los intereses del Estado con los de la sociedad, por medio de recomendaciones, informes y consejos que, por el prestigio técnico y social de quien ejerce la función y la publicidad de sus intervenciones, son capaces de rectificar la actividad estatal (INAP, 2000:19. Disponible en: www.inap.gov.ar).

En nuestro país, las primeras instituciones del Defensor del Pueblo surgieron a fines de la década del 80 en ámbitos provinciales y/o municipales. Sin embargo su auge se dio en la década del 90. La figura del Defensor del Pueblo de

la Nación, se crea en 1994 con la reforma de la Constitución Nacional, y su competencia surge de los Artículos 86 y 43 de la Carta Magna y de la Ley especial que lo reglamenta (Ley 24.284, modificada por la Ley 24.379). A más de dos décadas de comenzar la incorporación de esta figura en las normativas provinciales y municipales, existen en Argentina unas 35 instituciones del Defensor del Pueblo repartidas en 17 provincias.

El artículo 86 de la Constitución Nacional le reconoce las funciones de defensa y protección de los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados en la Constitución y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la administración y el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas. De esta manera, el Defensor del Pueblo controla a la Administración Pública (y en ocasiones también al Poder Judicial) con la simple verificación de un atentado a los derechos individuales o sociales. Posteriormente recomienda su reparación y la eventual rectificación de las prácticas que produjeron la lesión del/los derecho/s para prevenir otras de igual naturaleza.

En lo que hace a su actividad específica, la línea de acción del Defensor del Pueblo se desprende de la Ley N° 24.284, que se detalla a continuación:

- 1- La intervención se inicia a partir de la presentación por escrito de una queja, firmada por el afectado y con la declaración de su domicilio legal, sin necesidad de cumplir con otra formalidad ni contar con la asistencia legal de, por ejemplo, un abogado. Cuando el reclamo no está contemplado dentro de la jurisdicción del Defensor, debe derivarlo al organismo correspondiente e informar al afectado.
- 2- El defensor debe atender y recibir todos los reclamos que pertenecen a su jurisdicción, excepto cuando éstos impliquen un daño para otro ciudadano o estén indebidamente justificados.
- 3- El defensor efectuará recomendaciones o advertencias a las instituciones responsables de los daños efectuados a los ciudadanos. Dicha institución se encuentra obligada, según el artículo 28 de la Ley N° 24.284, a responder en un plazo no mayor a 30 días. Cumplido el plazo dispuesto, el defensor debe comunicar la resolución al titular del área. En caso de nuevo incumplimiento, se deberá comunicar la medida a la Auditoría General de la Nación y al Congreso.
- 4- Cuando la institución denunciada obstaculiza la labor del defensor y éste sospecha de la existencia de actos delictivos, el caso debe ser enviado a la Procuración General de la Nación.
- 5- El defensor debe informar al ciudadano acerca de la resolución tomada y la respuesta que debe esperar por parte de la institución que causó la lesión de su derecho.

Por último, el artículo 86 establece que el Defensor del Pueblo cuenta con legitimación procesal. Esto significa que cuenta con el poder-deber de ejercer la acción judicial en aquellos casos en que la violación cometida por la administración pública de un derecho humano o de un derecho, garantía o interés protegido por la Constitución, no puede ser reparada con la actividad extrajudicial de aquel órgano. Por lo tanto, esta cláusula constitucional le atribuye un poder pero tam-

bién el deber de promover la acción judicial en defensa de los derechos e intereses que se le confían. El Defensor del Pueblo es un órgano que carece de un poder especial de sanción, por lo que la efectividad de su función como órgano de control disminuye considerablemente. En consecuencia, su papel queda relegado a una función de veedor de la administración pública que puede, agotadas las instancias de mediación informal, recurrir a otros mecanismos e instituciones gubernamentales capaces de remediar los derechos dañados.

En la provincia de Córdoba, es una institución de rango constitucional consagrada por el Artículo 124 de la Constitución provincial. Es designado por la legislatura provincial. No depende del gobierno y actúa con plena libertad de criterio, independencia y autonomía funcional. Su misión es la defensa y protección de los derechos, garantías e intereses tutelados en la Constitución de la provincia de Córdoba y las Leyes, ante hechos, actos u omisiones de la administración pública provincial. No sustituye a los órganos y procedimientos de control existentes, sino que los complementa.

El Defensor es vigía de los derechos y garantías constitucionales y de su libre ejercicio; promotor del consenso y respeto mutuo de las diferencias; colaborador en la defensa de la justicia, la equidad y la seguridad jurídica de su comunidad; observador de las acciones y omisiones que en materia de derechos humanos realicen las instituciones políticas, advirtiendo y reclamando en tiempo oportuno y de modo preventivo las reformas que aseguren plenamente la vigencia y el ejercicio de los mismos, constructor de espacios de diálogo y reflexión; colaborador crítico de la administración; apunta a preservar un rol mediador entre ésta y el ciudadano. Es también impulsor de las soluciones a numerosos problemas de las personas que generalmente transitan por muchos lugares sin que nadie los escuche ni comprenda o se ocupe de ellas.

Las principales **funciones** del Defensor en la Provincia de Córdoba son:

- Supervisar la eficacia en la prestación de los servicios públicos provinciales.
- Defender los derechos colectivos o difusos.
- Velar por la correcta aplicación de las leyes por parte de la Administración Provincial.

En el ejercicio de las funciones que la Constitución Provincial y la ley N° 7.741 le encomiendan, el Defensor del Pueblo podrá actuar de oficio (por propia iniciativa) o a petición del interesado, en todos aquellos casos originados por cualquier área de la administración pública provincial: ministerios, secretarías, direcciones, agencias o aquellas entidades públicas o privadas que ejerzan funciones estatales delegadas o sean prestatarias de servicios públicos por concesión o por cualquier acto administrativo del Estado provincial, en relación a:

-falta y/o incorrecta aplicación de leyes y demás disposiciones de la Administración provincial;

- mala prestación de los servicios;
- mal funcionamiento;

- ilegitimidad;
- falta de respuesta a reclamos efectuados;
- insuficiente o deficiente información;
- violaciones a los Derechos Humanos, a los derechos del usuario y del consumidor, a gozar de un medio ambiente sano.

Para atender el reclamo de los ciudadanos, el Defensor del Pueblo de la Provincia está facultado para realizar inspecciones, verificaciones, solicitar expedientes, informes, documentos; formular a los funcionarios recomendaciones y advertencias de sus deberes legales y sugerir a las autoridades la modificación de actos y resoluciones cuando el proceder o las normas provoquen, a su criterio, situaciones injustas o perjudiquen sus derechos.

El Defensor del Pueblo dispone de un equipo de colaboradores interdisciplinario dedicado a analizar las actuaciones que se promueven, ya sea de oficio o como consecuencia de la presentación de una queja, y elabora propuestas sobre los cursos de acción a seguir mediante técnicas modernas de gestión y procesamiento de la información. No puede intervenir en conflictos que estén sometidos a jueces o tribunales, tengan o no sentencia judicial; o en conflictos entre particulares relacionados con cuestiones laborales, comerciales o familiares.

Cuando los hechos denunciados no están bajo su competencia, el Defensor del Pueblo sugerirá al ciudadano a qué organismos, instituciones o autoridades competentes puede dirigirse y presentar su reclamo.

Cuando se denuncia un conflicto entre vecinos o particulares, se brinda un servicio de mediación comunitaria.

7. Sistema de Fiscalización Provincial

La fiscalización pública en las provincias y en la ciudad autónoma de Buenos Aires depende de la organización político-institucional de cada una de ellas, de modo que existen veinticuatro sistemas de fiscalización subnacional distintos. Si bien cada uno tiene características propias, la mayoría comparte algunas similitudes. En veintidós provincias, el control público está a cargo de un Tribunal de Cuentas, a excepción de la provincia de Salta y de la ciudad autónoma de Buenos Aires, que tienen entes organizados bajo la forma de Auditoría General (similar al organismo federal) (ACIJ: 2013:72. Disponible en: <http://acij.org.ar>).

Esto es así debido a que la Auditoría General de la Nación solo tiene a su cargo el control externo de la Administración Pública Nacional (federal) y no tiene competencia para auditar los fondos administrados subnacionalmente.

Es importante destacar que los entes de fiscalización de las provincias no tienen relación funcional ni jerárquica con el organismo de control federal y disponen de competencia exclusiva para la fiscalización de la administración provincial. No obstante, existe un marco de articulación del control público a nivel nacional y local, que se expresa en la realización de auditorías a través de la Red Federal de Control Público, las que tienen por objeto evaluar el desempeño de los programas sociales ejecutados por las jurisdicciones de carácter nacional. De este

modo, la Red integra y complementa la labor de los organismos estatales de fiscalización, facilitando acciones conjuntas (que incluyen el intercambio de conocimiento técnico) y posibilitando un control federal más eficaz, que atiende a las particularidades locales y que es ejecutado por técnicos especializados de cada jurisdicción.

La principal función de los entes de control subnacional es el examen de la cuenta de inversión, que permite analizar la ejecución del presupuesto provincial: pueden aprobarla o desaprobarla, con disímiles consecuencias en cada provincia.

Por otra parte, los tribunales de cuentas de algunas provincias tienen capacidad de sanción, pueden reclamar la devolución de fondos públicos mal utilizados y en algunos casos pueden solicitar la detención de funcionarios. Asimismo, las facultades de inspección y adopción de medidas orientadas a prevenir irregularidades se consideran un ejercicio de contralor a priori o preventivo. A diferencia de la Auditoría General de la Nación, la mayoría de los tribunales no están facultados para hacer control de gestión. Las competencias y el funcionamiento de la Auditoría de la ciudad de Buenos Aires y de la provincia de Salta, por el contrario, es similar al de la Auditoría General de la Nación: son órganos de asistencia a la Legislatura local, pueden desarrollar auditorías de gestión (además de auditorías de regularidad y financieras) y elaboran informes con recomendaciones para el órgano auditado (no emiten resoluciones vinculantes ni tienen facultades sancionatorias como los tribunales). Al mismo tiempo, sus funciones se enmarcan en un sistema de control externo de carácter ex-post, es decir, no concomitante.

8. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba

Creado en ocasión de la reforma de la Constitución llevada a cabo en el año 1923 el tribunal de cuentas es el órgano de control externo del sector público provincial no financiero. Su accionar se rige por los Artículos 126 y 127 de la Constitución Provincial, dictada en el año 1987, los que establecen su integración y sus atribuciones, como asimismo por su Ley Orgánica Nº 7.630 y sus modificatorias (ley nº 8.836 y ley Nº 9.292). A fin de salvaguardar la objetividad técnica de sus funciones de control, el tribunal de cuentas mantiene su independencia de los poderes del Estado como corresponde a todo órgano de control externo.

La Constitución Provincial y la Ley Orgánica confían al tribunal de cuentas el ejercicio del control técnico, externo e independiente de la gestión patrimonial, económica y financiera de la hacienda y sector público provincial y sobre la conducta administrativa de funcionarios, agentes y responsables, en resguardo de los intereses del Estado y de los puestos bajo su responsabilidad. Con ese fin, se le confieren atribuciones, facultades y competencia administrativa exclusiva para el cumplimiento de su misión en todo ámbito en que estén involucrados esos intereses, y actúa frente a organismos, entidades, empresas, dependencias, funcionarios y agentes públicos; frente a entidades en las que el estado provincial tenga participación e inclusive, frente a personas físicas y jurídicas del ámbito privado a las que por diversas circunstancias, se les hayan asignado o administren caudales públicos.

Están sujetos a la competencia del Tribunal de Cuentas:

- a) Los agentes de la administración provincial y los organismos o personas a quienes se les haya confiado, en forma permanente, transitoria o accidental, el cometido de invertir, transferir, pagar, administrar o custodiar fondos o valores de pertenencia del Estado o puestos bajo su responsabilidad, como también los que sin tener autorización legal para hacerlo, tomen injerencia en las funciones y tareas mencionadas.
- b) Todos los agentes de la administración provincial que reciban cualquier forma de remuneración de la hacienda pública, que por errónea o indebida liquidación adeuden sumas que deban reintegrarse a la Provincia.
- c) Las instituciones donde el Estado tenga intereses referidos a la inversión de caudales públicos y las entidades, personas o comisiones especiales que reciban fondos del Estado para fines culturales, de beneficencia, de ayuda social y de interés general. En estos casos las entidades mencionadas serán controladas por los procedimientos que el Tribunal de Cuentas determine.

El Tribunal de Cuentas está integrado por tres miembros; puede por ley ampliarse su número, el que siempre será impar y no podrá exceder los siete. Deben ser argentinos, abogados o contadores públicos, con diez años de ejercicio en la profesión, cinco años de residencia en la provincia y treinta años de edad como mínimo. Son elegidos por el pueblo de la provincia con representación de las minorías y duran cuatro años en sus cargos. Tienen las mismas inmunidades y remuneraciones que los Jueces de Cámara. Es incompatible el cargo de miembro del Tribunal de Cuentas con el desempeño de comisiones o funciones públicas rentadas, encomendadas por el poder ejecutivo u otro poder del Estado, con excepción de la docencia. Es asimismo incompatible dicho cargo con la intervención en juicios contra el Estado provincial o los municipios, salvo el caso de causa propia o del cónyuge, ascendientes y descendientes en primer grado por consanguinidad o afinidad.

9. Atribuciones del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba

La Constitución Provincial en su artículo 127 y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 7.630 en el artículo 19, establecen que son atribuciones del Tribunal de Cuentas:

- 1- Control de la inversión de los caudales públicos: Aprobar o desaprobar en forma originaria la inversión de los caudales públicos efectuada por los funcionarios y administradores de la Provincia, y cuando así se establezca, su recaudación, en particular con respecto a la ley de presupuesto y en general acorde lo determine la ley. Dicho control no involucrará las actividades específicamente bancarias, comerciales y previsionales de los entes fiscalizados.
- 2- Intervención preventiva: en todos los actos administrativos que dispongan gastos en la forma y alcances que establezca la ley. (Dentro de los diez días de haber tomado conocimiento de los mismos). En caso de

observación, dichos actos sólo pueden cumplirse, cuando haya insistencia del Poder Ejecutivo en acuerdo de ministros. De mantener la observación, el tribunal pone a disposición de la legislatura, en el término de quince días, los antecedentes del caso.

- 3- Establecer procedimientos de control por auditorías en los bancos oficiales de la provincia, empresas provinciales y demás organismos no comprendidos en la ley de presupuesto general, en la forma y oportunidad que el Tribunal de Cuentas determine.
- 4- Informar a la legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias.
- 5- Examinar y decidir en el procedimiento de rendición de cuentas correspondiente.
- 6- Determinar la responsabilidad administrativa de los funcionarios y administradores de la Provincia.
- 7- Fiscalizar y vigilar las operaciones financieras y patrimoniales del Estado.
- 8- Asesorar a los poderes del Estado Provincial en materia de su competencia.
- 9- Elaborar y proponer su propio presupuesto al poder ejecutivo.
- 10- Designar y remover su personal.
- 11- Además el Tribunal de Cuentas está facultado para dictar su reglamento orgánico-funcional para organizar su estructura funcional.

10. Facultades del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba

Las mismas están definidas en el artículo 21 de la ley N° 7.630 y son:

- De organización y administración: Remitir al poder ejecutivo dentro de los plazos que determine la ley de contabilidad de la provincia, su presupuesto anual; disponer y aprobar sus gastos; designar, promover y remover al personal de su dependencia y efectuar contrataciones de conformidad con las normas vigentes; elaborar anualmente la memoria de su gestión en el año anterior y elevarla al Poder Legislativo para su consideración; dictar sus propios reglamentos.
- De control: Requerir todos los antecedentes e informes que le sean necesarios para el cumplimiento de su cometido, y exigir la presentación de libros, expedientes y documentos, de los organismos provinciales; requerir en forma directa, informes o dictámenes de los asesores y técnicos de la provincia; requerir informes de la Contaduría General de la Provincia de Córdoba, cuando lo estime necesario, sobre el desarrollo y registro de las operaciones financiero-patrimoniales; requerir con carácter conminatorio la rendición de cuentas, y fijar plazo perentorio de presentación, a los que teniendo obligación de hacerlo fueran remisos o morosos.
- El Tribunal de Cuentas podrá establecer para el cumplimiento de sus funciones y cuando lo estime conveniente, en la sede administrativa de

los entes sometidos a su contralor, Delegaciones integradas con personal de su dependencia.

- Constituirse en cualquier ente sujeto a su contralor para efectuar comprobaciones y verificaciones o recabar los informes que considere necesario para el cumplimiento de sus funciones.
- Realizar auditorías externas en las dependencias administrativas e instituciones donde el Estado tenga intereses. Efectuar investigaciones a solicitud de la Legislatura las que serán canalizadas por la presidencia de cualquiera de las dos Cámaras.
- Poner en conocimiento de la autoridad competente, cuando lo estime necesario, las transgresiones a las normas que rijan la gestión financiero-patrimonial, aunque de ellas no se deriven daños para la hacienda pública.
- De sanción: Aplicar multas de hasta el 20% del sueldo nominal mensual del cargo de secretario de fiscalización del Tribunal de Cuentas por transgresiones de carácter formal a disposiciones legales o reglamentarias referidas a la administración de fondos públicos, o por incumplimiento a las instrucciones relativas a la forma en que deba ser presentada la cuenta; por morosidad en la presentación de rendiciones de cuentas, una vez vencido el término del emplazamiento; por falta de respeto o desobediencia a sus resoluciones. Cuando la sanción se aplique a personal de la Administración Pública Provincial, será puesta en conocimiento del superior jerárquico del agente sancionado y no obstará los procedimientos de rendición de cuentas y de determinación administrativa de responsabilidad que pudieren corresponder.
- De examen de cuentas y determinación de responsabilidad: Examinar y decidir en el procedimiento de rendición de cuentas; traer al Procedimiento Administrativo de Determinación de Responsabilidad a cualquier estipendiario de la Provincia; tomar conocimiento e intervenir, si lo considera necesario, en todo sumario administrativo que se inicie, por cualquier causa, contra agentes de la Administración, responsables de rendiciones de cuentas o que manejen valores o fondos, exclusivamente en salvaguardia de intereses fiscales que pudieran estar afectados.

11. Participación Ciudadana. El control de la sociedad

La aparición de mecanismos de control ciudadano en el sector público puede explicarse como consecuencia de la crisis de legitimidad que atraviesan las instituciones políticas. El déficit institucional de la democracia representativa, la incapacidad de los partidos políticos de incorporar a amplios sectores de la ciudadanía al interior de sus estructuras, la ausencia de debates públicos que manifiesten con claridad la orientación de las políticas públicas, la debilidad del Poder Judicial y la incapacidad del Estado de aplicar la Ley en forma homogénea en todo el territorio nacional son algunos de los factores explicativos para el surgimiento de los mecanismos de control social (INAP 2000: 56. Disponible en: www.inap.gov.ar).

El control social puede definirse como aquellas acciones formales e informales de control que son ejercidas por la ciudadanía no sólo en el plano electoral

sobre los representantes políticos sino también sobre los comportamientos individuales de los administradores públicos y las organizaciones que brindan servicios públicos, cualquiera sea su carácter (Ídem: 3). La posibilidad de que el ciudadano ejerza algún tipo de control sobre la administración pública está subordinada a la existencia de un insumo clave como es el acceso a la información pública. Es decir, el control sólo podrá ser ejercido en la medida en que la ciudadanía tenga un acceso relativamente fácil a una información pública que sea técnicamente objetiva y de sencilla interpretación.

Definido en estos términos, el control social sobre la administración pública se ejerce de abajo hacia arriba, cuando la sociedad se organiza autónomamente para ejercer el control sobre aquellas instituciones en las cuales no tiene poder formal; o de arriba hacia abajo, cuando el espacio para el ejercicio del control social es generado desde el mismo Estado y se lleva a la práctica, por ejemplo, a través de la participación ciudadana en los consejos directivos de las instituciones públicas.

La participación ciudadana como punto clave para el mejoramiento del control de las cuentas públicas está expresamente reconocida en la Convención de las Naciones Unidas⁶¹ contra la corrupción que dispone que cada Estado parte, formulará y aplicará o mantendrá en vigor políticas coordinadas y eficaces contra la corrupción, que promuevan la participación de la sociedad (VASSER: 2013: 5).

Esto lleva a comprender la importancia que reviste publicar los resultados del control y conservar el derecho de acceder a ellos por parte de la ciudadanía, fomentando de esta manera una mayor transparencia del control del sector público. Más aún, este control social se presenta no sólo como una herramienta central para fortalecer las prácticas republicanas del Estado de Derecho, sino como el medio para que los ciudadanos puedan ejercer derechos de los que gozan como ser el derecho a elegir a sus representantes.

Desde el año 2002, la Auditoría General de la Nación se abrió a la intervención de personas físicas y organizaciones no gubernamentales, reglamentando un procedimiento de recepción y tratamiento de las presentaciones de particulares que hagan referencia a posibles desvíos en la operatoria de los entes comprendidos en el ámbito de control (DESPOUY, 2012: 198). Mediante este procedimiento, la AGN capta ciertos hechos que representan en primera instancia antecedentes de auditorías, y en los casos en que la envergadura de las imputaciones y la verosimilitud de la prueba documental acompañada lo amerite, se encarga de propiciar el inicio inmediato de exámenes y la intervención de la Justicia Federal.

Sobre la base de estas consideraciones es que la AGN, en el año 2003, puso en marcha el programa Planificación participativa, mecanismo de consulta ciudadana previsto en el Artículo 13 del Reglamento Interno del Colegio de Auditores, lo que ha posibilitado un verdadero acercamiento entre la auditoría general y las organizaciones no gubernamentales.

En este contexto, las organizaciones pueden exponer sus temas de interés y otras demandas de la comunidad, y la AGN puede evaluar la posibilidad de incluirlos

⁶¹ Aprobada por Argentina mediante Ley N° 26.097.

en su plan anual, que luego se someterá al Congreso de la Nación para su aprobación. Vale decir, se trata de un mecanismo de consulta de doble dimensión: intercambiar información y experiencias y recibir las propuestas de la sociedad civil.

Este intercambio con la sociedad civil permite establecer distintos temas de interés, difundir los resultados del trabajo de auditoría y propender a que se cumplan las recomendaciones que formula el organismo en sintonía con la Declaración de Principios sobre Rendición de Cuentas de la OLACEFS, que propone: “Un sistema integrado de rendición de cuentas a partir del cual las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que interactuar con diferentes instancias a nivel horizontal (agencias estatales que tienen como misión la función de supervisar otros órganos del Estado) y vertical (actores como la sociedad civil, la prensa o el electorado que ejercen un control sobre el Estado)” (DESPOUY, 2012: 200).

Con esto, se busca lograr que las Entidades Fiscalizadoras Superiores se articulen con distintas organizaciones de la Sociedad Civil.

BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA (ACIJ). (2013). *Órganos de Control en Latinoamérica – Indicadores de Transparencia, Participación Ciudadana y Rendición de Cuentas. Estudio sobre entidades fiscalizadoras de nivel subnacional en Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador y México*. Disponible en: <http://acij.org.ar/>

Blog de José María Gorordo. “Revista Española de Control Externo”. Exigencia democrática del establecimiento de controles al poder público. Disponible en: <http://josemarigorordo.wordpress.com/about/>

BRESSER PEREIRA, L. y CUNILL GRAU, N. (1998). *Lo público no estatal en la reforma del Estado*, Bs. As.: Paidós.

CALDERÓN, Gladys Ester. (2008). El Control en el sector público en Argentina y en la Provincia de Mendoza. Su implementación y evaluación. Auditoría Pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo, España.

DESPOUY, Leandro (2005). *El Control de la Cuenta de Inversión – Papel de la AGN*, en Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas – Agencia Española de Cooperación Internacional (eds.), La Cuenta de Inversión, Buenos Aires: Dunken.

DESPOUY, Leandro (2012). “El Control Público en la Argentina. Realidades y Perspectivas” Informe del presidente de la Auditoría General de la Nación (AGN). Buenos Aires, mes de marzo.

FEDRE Gisela (2003). *Responsabilidad de los Empleados Públicos*. Tesis de Maestría en Auditoría Gubernamental, Buenos Aires: UNSAM.

FUENTES VEGA, Santiago. (1986). *Realidad y Racionalidad en el Control del Sector Público*. - Instituto Nacional de Administración Pública. GRAYDA, S. A. – Madrid.

GIMÉNEZ, Luis Federico y GORRI, Alicia Susana. (2013) “Un análisis sobre control público y desempeño gubernamental en Argentina con mención al caso de la provincia de Mendoza”. Mendoza.

INSTITUTO DE ESTUDIOS TÉCNICOS E INVESTIGACIONES DEL SECRETARIADO PERMANENTE DE TRIBUNALES DE CUENTAS, Órganos y Organismos de Control Público de la República Argentina.

INSTITUTO DE ESTUDIOS TÉCNICOS E INVESTIGACIONES DEL SECRETARIADO PERMANENTE DE TRIBUNALES DE CUENTAS, Órganos y Organismos de Control Público de la República Argentina.

INSTITUTO NACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (INAP) *Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la Administración Pública Nacional. Límites y posibilidades para su ejercicio.*

INSTITUTO NACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (INAP) Op. Cit. Pág. 3.

IVANEGA, Miriam M., (2007). *Concepto, clasificación y contenido del control público*, RAP 348.

LUNA, Eduardo Fernando (2007). *Congreso y Control*. Mendoza: Editorial Jurídica Cuyo.

Manual de Control Interno Gubernamental- SIGEN. Año 2002.

MONTRUL, Silvia Elisabeth. (2010). *Las estrategias de control de un Tribunal de Cuentas en la aplicación del principio de prevención ambiental. Su análisis desde el modelo de control posterior*. Buenos Aires, Argentina.

Normas de Auditoría Interna Gubernamental. Aprobadas por Resolución 152/2002 de la SIGEN. Disponible en: <http://www.sigen.gov.ar/>

PIFARRÉ RIERA, Mario. (2005). "El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas", en *La ciencia de la contabilidad*. Ed. Universidad de Barcelona. Trabajo LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D.

Resolución 152/2002 Sindicatura General de la Nación. Disponible en: <http://www.sigen.gov.ar/>

RODRÍGUEZ, Jesús y BONVECCHI Alejandro (2006). *El Papel del Poder Legislativo en el Control Presupuestario: La Experiencia en Argentina en perspectiva comparada*. Publicación de las Naciones Unidas. Santiago de Chile: División de Desarrollo Económico, mes de julio.

VASSER Lautaro (2013). *El Control Público: Auditoría General de la Nación y Sindicatura General de la Nación*. En DPI - Derecho Público Integral. Revista La Rueda, Buenos Aires, Argentina.

VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín (1949-1956). *Derecho Administrativo*, Tomo III. Buenos Aires: Editora Argentina.

FUENTES

La Ley Nº 25.188 de Ética Pública fue sancionada en septiembre de 1999 y promulgada en octubre del mismo año, luego fue modificada por Ley 26.857 y el Decreto Nº 895/13.

Ley Nº 217 del 26 de Septiembre de 1859, dictada por la Confederación, estuvo vigente hasta 1870, cuando fue reconstituida la Unidad Nacional mediante la incorporación de Buenos Aires a la Confederación y fue reemplazada por la Ley Nº 428.

Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, Artículo 119.

Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, Artículo 129.

Ley Nº 26.097, *Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción-aprobación*. Publicada el 09 de Junio de 2006.

SECCIÓN 7

RESPONSABILIDAD FISCAL

AUTORES

Martín Manchado
Luciana Pérez Simes

CAPÍTULO XXI

RESPONSABILIDAD FISCAL

1. Las Reglas Fiscales. Marco conceptual

Una regla fiscal se define como una restricción permanente de la política fiscal, que se expresa a través de indicadores de los resultados fiscales, como el déficit fiscal, el nivel de deuda o algún componente del gasto (Braun y Gadano, 2007). Existen también ciertas definiciones que incluyen como reglas fiscales a aquellas que versan sobre procedimientos, es decir, que regulan el proceso decisorio en torno a la definición de la política fiscal. Además se incluyen dentro de la definición las reglas de transparencia que determinan, de diversos modos, las obligaciones que tiene la autoridad de gobierno de hacer pública la información fiscal.

Ahora bien: ¿por qué son necesarias las reglas fiscales? Existen diversas opiniones al respecto en la literatura especializada (Braun et. al 2007). Algunos opinan que las reglas fiscales son necesarias con motivo del carácter delegatorio propio del sistema democrático. Los votantes eligen a sus representantes y delegan en ellos la toma de decisiones de interés público. Ante la existencia de información asimétrica, puede darse el caso de que los intereses de los representantes, más relacionados con el corto plazo, no siempre coincidan con los intereses de largo plazo de sus representados. El caso típico de esta situación es la del mayor incremento del gasto público en los años que son electorales.

Otros estudios indican que los problemas fiscales tienen lugar como consecuencia de la interacción de los distintos niveles y grupos, nacionales y subnacionales, que pugnan por obtener recursos públicos y, en esa pugna, se generen gastos y endeudamiento excesivos. Es el denominado “problema del pozo común”. Un ejemplo de ese problema son las continuas discusiones que tienen lugar en los sistemas con algún grado de federalización, por ejemplo sobre la implementación de impuestos al comercio exterior y los mecanismos de reparto.

Otros autores ponen el eje de la cuestión en la inconsistencia temporal de las decisiones, esto es, en la existencia de discrepancias entre las preferencias de los votantes del presente y del futuro. Con motivo de estas discrepancias, los votantes del presente -a través de sus representantes elegidos- tenderían a gastar de más de lo que, desde una perspectiva de mayor plazo, sería eficiente, si se consideraran las preferencias de los votantes del futuro. Es el caso típico de, por ejemplo, la promulgación de cambios en las políticas de la seguridad social -como la

edad de jubilación mínima o la incorporación de nuevos grupos beneficiarios- en la que las decisiones del presente impactan a lo largo de muchos períodos en el futuro.

Todos estos argumentos, esencialmente distintos y en ocasiones contradictorios entre sí, sostienen la idea de que la existencia de reglas numéricas que pongan topes al gasto y al endeudamiento, sumado a la obligatoriedad de la publicación de información fiscal, tendería a mejorar la solvencia fiscal. En rigor, todas ellas tienen como supuesto implícito la idea de que los problemas fiscales tienen origen en una configuración institucional que no refleja adecuadamente los “verdaderos” intereses de los ciudadanos, y que, como consecuencia de ello, el establecimiento de “límites institucionales” –es decir, normativos- puede llevar a zanjar el problema fiscal.

En la práctica, las reglas fiscales presentan algunas fortalezas y algunas debilidades (Bolívar, 2004). Entre sus fortalezas, podemos enumerar las siguientes:

- Incrementan la credibilidad de los presupuestos públicos.
- Dan base a los presupuestos a mediano plazo, forjando ciertos estándares de presentación de la información y permitiendo su comparabilidad a lo largo de los períodos.
- Asocian la política fiscal y presupuestaria al proceso político de una manera clara y definida.
- Fortalecen la transparencia y la responsabilidad de las instituciones presupuestarias. En otras palabras, se establece un marco de exigencias en términos de publicación de información que las autoridades fiscales no pueden eludir sin ser sujetos de reclamo de la ciudadanía. El público se acostumbra y familiariza con la información y el lenguaje fiscal, dejando de ser éste un ámbito sólo para iniciados o especialistas.

Algunas de sus debilidades son:

- No existe tal cosa como un estándar de comportamiento fiscal con indiscutible fundamento.
- Todos los criterios, especialmente los numéricos son, en alguna medida, establecidos de manera arbitraria.
- Cuando las reglas fiscales son establecidas como generalidades que buscan atender a todos los posibles escenarios, suelen ser vagas y poco aplicables. Cuando por el contrario son definidas como reglas bien claras y precisas, su rigidez hace que, ante un contexto cambiante o una realidad imprevista, se haga necesario modificarlas, atentando contra uno de los objetivos de establecer este tipo de reglas, que es la previsibilidad.
- Al tratarse de normativas que versan sobre cuestiones técnicas, a veces muy precisas, si no están bien diseñadas en ocasiones pueden presentar “vacíos” que hacen posible su elusión.

<u>Fortalezas</u>	<u>Debilidades</u>
Incrementan la credibilidad.	Los criterios suelen establecerse arbitrariamente
La homogeneización de la información favorece la comparabilidad.	Si son generales, suelen ser vagas y poco aplicables. Si son precisas, suelen presentar rigidez.
Permiten la asociación de la política fiscal con el proceso político.	Los “vacíos” en la reglamentación pueden favorecer a la elusión.
Fortalecen la transparencia y la responsabilidad	

2. Antecedentes normativos de reglas fiscales en la Argentina

En el ámbito nacional, la ley de administración financiera nacional del año 1992 (ley 24.156) fue innovadora en materia de reglas de procedimientos presupuestarios y administración de los recursos públicos. Estableció criterios de contabilidad, transparencia y difusión de la información fiscal, delegando a su vez la tarea del control interno a la Sindicatura General de la Nación y el control externo a la Auditoría General de la Nación.

Por otra parte, la Ley Nacional de Solvencia Fiscal, sancionada en 1999 (ley 25.152), incorporó principalmente metas numéricas para el Sector Público Nacional, dentro de las cuales se destacan los límites establecidos al déficit fiscal, límites al crecimiento del gasto, constitución de un fondo anticíclico, limitaciones al crecimiento de la deuda pública, presentación de presupuestos plurianuales. La ley intentaba establecer un marco a las discusiones presupuestarias, conducente a la solvencia del Estado. Incorpora el concepto de presupuesto plurianual y favorece las acciones de reforma del Estado y la transparencia (Bolívar, 2004).

En cuanto a las provincias, entre los años 1999 y 2001, se sancionaron leyes orientadas a contener el déficit fiscal. En el caso particular de la provincia de Córdoba, la ley de Modernización del Estado, N° 8836 del año 2000, trazaba los primeros lineamientos en pos de avanzar en el camino de la transparencia y la responsabilidad fiscal.

Por el lado de la transparencia, con objetivos como mejorar el desempeño de la actividad estatal, propiciar la participación y control ciudadano, la información amplia y oportuna, la transparencia de la gestión pública, la constante rendición de cuentas y la plena responsabilidad de los funcionarios.

Por el lado de la responsabilidad fiscal, bajo el capítulo de “Honestidad presupuestaria” se establecieron reglas fiscales referidas al equilibrio presupuestario, déficit corriente cero, límites al crecimiento de los gastos corrientes, al crecimiento de la deuda pública y al uso de fondos provenientes de la transferencia de activos. También establecía la creación de un Fondo Anticíclico. Se promovió también la celebración de acuerdos con municipios y comunas para que adoptaran normas similares.

En el año 2002, el Programa de Financiamiento Ordenado, implementado por el gobierno nacional, estableció metas fiscales para controlar los déficits provinciales, obligando a las provincias a remitir información sobre la evolución de las finanzas provinciales, de forma mensual y trimestral, a la Subsecretaría de Relaciones con Provincias (SSRP). Además, se restringió el nuevo endeudamiento y la emisión de “cuasi monedas”.

A partir del año 2004, con la recuperación de la actividad económica tras la crisis de la salida de la convertibilidad, las cuentas fiscales comenzaron a mejorar. No obstante, existían aún altos niveles de endeudamiento en la mayoría de las provincias, y una elevada participación de los gastos corrientes en detrimento de la inversión en infraestructura. En este marco, se llevaron adelante procesos de negociación y reestructuración de la deuda, sentando las bases para la implementación de la Ley 25.917.

3. El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal

El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, creado a partir de la ley 25.917 en el año 2004, tuvo como objetivo dotar de mayor transparencia a la gestión pública y establecer reglas generales de comportamiento fiscal, con el fin de preservar el equilibrio financiero y alcanzar un escenario de sustentabilidad en lo referido a la deuda pública en los distintos niveles de la administración pública (nación, provincia y municipios).

El Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, creado por artículo 27° de la ley 25.917, es el órgano de aplicación del régimen de responsabilidad fiscal y es quien evalúa el cumplimiento del régimen, monitorea la publicación en la página web de cada jurisdicción y aplica las sanciones derivadas de su incumplimiento. Está integrado por los ministros de economía y/o hacienda de los gobiernos nacional y provinciales que hubieran adherido al régimen mencionado⁶².

El CFRF ante eventuales incumplimientos por parte de las jurisdicciones adheridas podrá aplicar sanciones, que abarcan desde la divulgación de la situación de incumplimiento en diversas páginas web oficiales, limitaciones en el otorgamiento de avales y garantías por parte del gobierno nacional, denegación de autorizaciones para acceder a nuevos endeudamientos, limitación de las transferencias de origen nacional de carácter no automático, restricciones del derecho a voto como integrante del Consejo hasta restricciones en el otorgamiento de beneficios impositivos nacionales con destino al sector privado.

Por otra parte, el órgano de ejecución del régimen es el Comité Ejecutivo de Responsabilidad Fiscal. El mismo está integrado por un representante del gobierno nacional y ocho de las provincias. Es el encargado de realizar el seguimiento permanente del comportamiento fiscal de las jurisdicciones adheridas. Además, es el órgano encargado de diseñar metodologías de trabajo y de organizar talleres de formación.

⁶² Actualmente, hay 21 jurisdicciones provinciales adheridas, a saber: Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Chubut, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, Santa Fe, Santa Cruz, Santiago del Estero, Tierra del Fuego y Tucumán.

La Ley de Responsabilidad Fiscal establece reglas generales de comportamiento fiscal con la finalidad de proveer sustentabilidad y previsibilidad a las políticas fiscales. Pone el foco en la disminución del nivel de endeudamiento y en el logro del equilibrio fiscal de las jurisdicciones a lo largo del tiempo. También es importante la prescripción que realiza en materia de prácticas que llevan al incremento de la transparencia, esto es, la publicación de información fiscal de manera periódica y obligatoria.

A los fines de una mejor exposición, podemos dividir las pautas establecidas por el Régimen entre las que son de carácter cualitativo y las que son de carácter cuantitativo.

3.1 Pautas de carácter cualitativo

Uno de los objetivos de la ley es generar estándares de transparencia y homogeneizar la exposición de información entre jurisdicciones, de forma tal de lograr un mayor control y seguimiento de la cuentas públicas. Dentro de las principales pautas cualitativas se establecieron:

Publicación de información fiscal

En el Artículo 7° de la Ley se establece que las provincias, la ciudad Autónoma de Buenos Aires y el gobierno nacional, deberán publicar en su página web sus presupuestos aprobados y las proyecciones del presupuesto plurianual. Asimismo, establece el contenido mínimo con el cual deben presentarse, antes del 30 de noviembre de cada año, los presupuestos a la legislatura.

Por otra parte, se obliga a las jurisdicciones a difundir información trimestral sobre la ejecución presupuestaria, el stock de la deuda pública y el pago de los servicios de la deuda. También deberán publicar la información sobre el nivel de ocupación del sector público, diferenciando el personal de planta permanente y transitoria y el personal contratado, con un detalle por escalafón y jurisdicción.

Consolidación de la información

A fin de asegurar la homogenización de la información entre jurisdicciones y permitir la comparabilidad, se establece como metodología de uso la dispuesta por ley 24.156 y la utilización complementaria de los conversores presupuestarios, de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la ley 25.917. Adicionalmente, en el artículo N° 13 se establece la prohibición de crear fondos u organismos que no consoliden en el presupuesto general o que no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria. En estos términos la información será homogénea, es decir, ajustada de acuerdo a los parámetros establecidos en los conversores aprobados y contendrá a todos los organismos contemplados dentro del sector público no financiero y/o de la administración pública no financiera, según corresponda. El decreto reglamentario de la ley (DN 1.731/2004) define claramente cuáles son los organismos involucrados en cada caso y establece los formatos en los que se debe presentar la información mencionada. En el capítulo 2 de la Sección I de este libro se desarrolló el proceso de consolidación.

Estimación del gasto tributario

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 18 las Provincias deberán presentar, conjuntamente con su presupuesto, las estimaciones de los gastos tributarios en los que se prevea incurrir a partir de la aplicación de políticas impositivas.

El gasto tributario puede definirse como la cuantificación de los ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo diferencial que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes. Los casos más habituales son los de otorgamiento de exenciones, deducciones, alícuotas reducidas, diferimientos, entre otros.

En otras palabras, siguiendo a Villela, Lemgruber y Jorratt (2010) el gasto tributario consiste en una transferencia de recursos públicos que se lleva adelante mediante la reducción de obligaciones tributarias con respecto a una norma impositiva de referencia denominada benchmark.

El gasto tributario suele tener alguno o algunos de los siguientes objetivos:

- Mejorar la progresividad del sistema tributario.
- Otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria.
- Estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”.
- Incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones.

El gasto tributario constituye una herramienta de intervención estatal, que responde a iniciativas y persigue resultados, de igual forma que el gasto público directo o la acción reguladora. No obstante, en el presupuesto y en las ejecuciones, al registrarse los ingresos proyectados y efectivamente percibidos, no surge de inmediato la información sobre este tipo de intervención. Por este motivo, la incorporación de su estimación a las prácticas de divulgación de información fiscal es de gran importancia.

La estimación de los gastos tributarios se puede abordar desde tres “métodos” o criterios: el ingreso renunciado (también llamado *ex-post*), el ingreso ganado (también llamado *ex-ante*) y el gasto directo equivalente.

El método del ingreso renunciado mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio alguno de comportamiento en los contribuyentes, es decir, que su comportamiento es el mismo antes y después de la aplicación de la medida. Este supuesto implica que no se tenga en cuenta el efecto que sobre la economía de las actividades involucradas tendría la eliminación o reducción del beneficio tributario. Este método es conocido también como medición *ex post*.

Por su parte, el método del ingreso ganado procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método anterior, en éste (denominado también medición *ex-ante*) se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes. En la práctica, la aplicación de este método es bastante limitada, pues plantea la dificultad de que se debe disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y

demanda de los bienes o rentas favorecidos con un tratamiento tributario preferencial. Este método también debe considerar los cambios de comportamiento en relación con la evasión. Una parte del ingreso potencial derivado de la derogación de un gasto tributario terminará siendo evadida, tal como ocurre con una proporción de la recaudación de todos los impuestos.

Por último, el método del gasto directo equivalente estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

El gobierno de la provincia de Córdoba realiza la estimación de los gastos tributarios a través del método de medición denominado *ex-post* o del ingreso renunciado. Se estima la recaudación que se deja de percibir debido a la existencia del tratamiento impositivo preferencial.

A su vez, la estimación de los gastos tributarios se aborda con un enfoque de largo plazo. En esta perspectiva, a diferencia de la de corto plazo, se consideran exclusivamente los casos que provocan pérdidas definitivas en la recaudación. Ello implica que no se consideran como gastos tributarios aquellos regímenes que conceden diferimientos del pago de impuestos, amortización acelerada y devolución anticipada de créditos fiscales, debido a que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que estos beneficios se usufructúan será compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores. Tampoco se contempla como gasto tributario el costo financiero del diferimiento.

Las estimaciones, asimismo, no tienen en cuenta el efecto que sobre la economía de las actividades involucradas tendría la eliminación o reducción del beneficio tributario. Ello implica que su supresión efectiva no necesariamente generará recursos adicionales por el monto de gasto tributario, ya que la misma puede conllevar un efecto negativo sobre el nivel de actividad.

Al momento de presentar el proyecto de presupuesto del año siguiente, se calcula el gasto tributario para el año para el que se elabora el presupuesto, así como el observado para el año que se cierra.

En cuanto a las estimaciones, se obtienen desagregadas por impuesto⁶³ y por tipo de exención, es decir que se distinguen aquellas contenidas en las normas que regulan la aplicación del impuesto de aquellas contenidas en los regímenes de promoción económica.

A modo de ejemplo se incorporan las estimaciones de los gastos tributarios para 2015 del gobierno nacional y de la provincia de Córdoba.

A nivel nacional los gastos tributarios estimados para el 2015 ascienden a 143.767 millones de pesos, lo que representa un 2,86% del Producto Bruto Interno estimado para el 2015 y un 9,6% de la recaudación de impuestos nacionales y contribuciones a la seguridad social proyectada para este año.

⁶³ Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, Impuesto a la Propiedad Automotor e Impuesto de Sellos.

**GASTOS TRIBUTARIOS
ESTIMACIONES PARA LOS AÑOS 2013-2015**

IMPUESTO	2013		2014		2015	
	MILLONES DE PESOS	% DEL PIB	MILLONES DE PESOS	% DEL PIB	MILLONES DE PESOS	% DEL PIB
TOTAL	81.867,30	2,45	112.484,30	2,70	143.766,80	2,86
-En normas de los impuestos	62.099,70	1,86	87.411,10	2,10	113.487,80	2,26
-En regímenes de promoción económica	19.767,60	0,59	25.073,30	0,60	30.278,90	0,6
VALOR AGREGADO	40.943,50	1,23	53.621,20	1,29	68.039,50	1,36
-En normas de los impuestos	33.554,30	1,00	43.932,80	1,06	55.833,40	1,11
-En regímenes de promoción económica	7.389,10	0,22	9.688,40	0,23	12.206,10	0,24
GANANCIAS	17.573,00	0,53	27.256,00	0,66	33.635,70	0,67
-En normas de los impuestos	15.234,80	0,46	24.393,80	0,59	30.096,70	0,6
-En regímenes de promoción económica	2.338,10	0,07	2.862,20	0,07	3.539,00	0,07
CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	9.109,10	0,27	13.583,10	0,33	20.897,50	0,42
-En normas del impuesto	9.109,10	0,27	13.583,10	0,33	20.897,50	0,42
COMBUSTIBLES	5.544,50	0,17	7.941,50	0,19	9.566,70	0,19
-En normas de los impuestos	3.618,70	0,11	4.728,60	0,11	5.692,50	0,11
-En regímenes de promoción económica	1.925,80	0,06	3.212,90	0,08	3.874,20	0,08
INTERNOS	4.113,40	0,12	4.838,20	0,12	6.191,70	0,12
-En normas de los impuestos	205,70	0,01	256,10	0,01	309,00	0,01
-En regímenes de promoción económica	3.907,70	0,12	4.582,20	0,11	5.882,70	0,12
COMERCIO EXTERIOR	3.760,60	0,11	3.964,60	0,10	4.425,90	0,09
-En regímenes de promoción económica	3.760,60	0,11	3.964,60	0,10	4.425,90	0,09
BIENES PERSONALES	377,00	0,01	516,60	0,01	658,70	0,01
-En normas de los impuestos	377,00	0,01	516,60	0,01	658,70	0,01
IMPUESTOS DIVERSOS	446,30	0,01	763,00	0,02	351,00	0,01
-En regímenes de promoción económica	446,30	0,01	763,00	0,02	351,00	0,01

Fuente: Presupuesto Nacional 2015

Por su parte, los gastos tributarios de la provincia de Córdoba se exponen según los impuestos cuya recaudación afectan y, dentro de cada una de ellas, en función de si son establecidos en la ley de cada tributo o si se originan en la legislación de los diversos regímenes de promoción económica. Para el Presupuesto 2015 representan el 4.67% de la recaudación estimada y son los que se exponen a continuación:

**GASTOS TRIBUTARIOS PROVINCIA DE CÓRDOBA
ESTIMACIONES PARA EL AÑO 2015**

IMPUESTO	Presupuesto 2015	
	PESOS	% Recaudación Tributaria Prov.
TOTAL	1.053.645.523	4,672%
- En normas de los impuestos	788.551.943,97	3,496%
- En regímenes de promoción económica	265.093.579,40	1,175%
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	957.617.103,68	4,246%
- En normas del impuesto	711.417.459,00	3,154%
- En regímenes de promoción económica	246.199.644,68	1,092%
IMPUESTO INMOBILIARIO	94.308.662,36	0,418%
- En normas del impuesto	75.734.061,32	0,336%
- En regímenes de promoción económica	18.574.601,04	0,082%
IMPUESTO A LA PROPIEDAD AUTOMOTOR	1.719.757,33	0,008%
- En normas del impuesto	1.400.423,65	0,006%
- En regímenes de promoción económica	319.333,68	0,001%
IMPUESTO DE SELLOS	S/D	S/D
- En normas del impuesto	S/D	S/D
- En regímenes de promoción económica	S/D	S/D
Recaudación Tributaria Provincial presupuestada para 2015	22.553.675.000,00	

Indicadores de Gestión

Los gobiernos deberán calcular parámetros e indicadores homogéneos⁶⁴ de gestión pública que deberán medir **eficiencia y eficacia** en materia de gestión recaudatoria, de forma tal que permitan evaluar el desempeño de las administraciones tributarias, así como la presión tributaria ejercida, **el desempeño fiscal y financiero** y la **eficiencia del gasto público**, permitiendo además captar el costo de los insumos utilizados.

Teniendo en cuenta esas dimensiones, los indicadores de gestión se convierten en herramientas que pueden ser utilizadas para mostrar y controlar el comportamiento de las cuentas públicas, brindando información respecto de la entrega de bienes o servicios públicos generados por la Administración Pública y permitiendo establecer diversas comparaciones con relación a períodos anteriores, fijar metas y objetivos que luego se comparan con los resultados efectivamente obtenidos.

En este sentido, para que un indicador sea útil debe definirse asegurando los principios de pertinencia, homogeneidad, confiabilidad, simplicidad y comprensividad, oportunidad y no redundancia.

En el marco de la Ley de Responsabilidad Fiscal y a propuesta del Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la Republica Argentina, se establecieron los Indicadores de Gestión que, una vez aprobados, fueron aceptados por cada una de las provincias adheridas, para dar cumplimiento a la obligación impuesta por el régimen. En términos generales, estos indicadores se clasificaron en tres grandes grupos⁶⁵:

Indicadores Fiscales y Financieros, que muestran a nivel consolidado los resultados de la administración pública no financiera.

Los Indicadores Sectoriales, que permiten acceder a una visión abarcativa del grado de eficiencia en la prestación de bienes y servicios públicos.

Indicadores Tributarios, que miden la eficiencia y la eficacia en las tareas de recaudación tributaria.

A modo de ejemplo, dentro del primer grupo de indicadores pueden citarse los siguientes:

⁶⁴ En todos los casos, los indicadores deben ser calculados de una manera en la que se permita la comparación entre jurisdicciones.

⁶⁵ El detalle de los indicadores aprobados y los parámetros pueden ser consultados en: http://epresup.mecon.gov.ar/foro_presupuesto/files/trabajos/indicadores_presupuestarios.pdf

Ejemplos de Indicadores Fiscales y Financieros
- Art. 8° Ley 25.917

- Gasto Primario de la Administración Pública Neto de Instituciones de Seguridad Social (APNFNIS) por habitante
- Gasto en Personal respecto del Gasto Primario en la APNFNIS
- Ingresos Tributarios de origen provincial percibidos respecto a los ingresos tributarios provinciales incluidos en el cálculo de recursos del presupuesto original de la Administración Pública no Financiera (APNF)
- Indicador de Solvencia de la APNF: gastos corrientes respecto a los ingresos corrientes provinciales
- Servicios de deuda de APNF respecto de los ingresos corrientes netos de coparticipación de impuestos a Municipios
- Stock de deuda del APNF respecto de los ingresos corrientes netos de coparticipación de impuestos a Municipios.
- Relación Ingresos por Contribuciones y aportes respecto al gasto en jubilaciones, retiros y pensiones de las Instituciones de Seguridad Social

Fuente: Elaboración propia en base a

http://epresup.meccon.gov.ar/foro_presupuesto/files/trabajos/indicadores_presupuestarios.pdf

Alguno de los indicadores sectoriales son:

Ejemplos de Indicadores Sectoriales
- Art. 8° Ley 25.917

- Gasto en personal en Seguridad Interior por agente policial
- Gasto en la Inversión Real Directa en la función salud respecto al gasto total de la función
- Número de aportantes por beneficiario del Instituto de Obra Social.
- Gasto en Planes de Empleo respecto al número de beneficiarios en Planes de Empleo
- Gasto en Pensiones, Retiros y Jubilaciones promedio por Beneficiario
- Gasto en Educación Estatal por alumno Nivel Inicial y Primario
- Número de Viviendas y soluciones habitacionales en ejecución con recursos de la Dirección de Vivienda respecto del Plan Anual aprobado en el Presupuesto Provincial
- Número de viviendas incorporadas a la provisión del servicio de agua potable en el año respecto del plan anual correspondiente aprobado en el Presupuesto Provincial
- Participación del gasto en la Inversión Real Directa de la función Energía, Combustibles y Minería respecto del gasto de la Función Energía, Combustible y Minería

Fuente: Elaboración propia en base a

http://epresup.meccon.gov.ar/foro_presupuesto/files/trabajos/indicadores_presupuestarios.pdf

Por último, dentro de los tributarios pueden mencionarse los siguientes:

- Cumplimiento Voluntario en el pago dentro del plazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - se consideran sólo los contribuyentes sujetos al Régimen de Convenio Multilateral
- Grado de actualización del padrón de contribuyentes totales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- Grado de presentación de las DDJJ anuales de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (*)
- Rendimiento de la Fiscalización Externa - Convenio Multilateral (C.M.). Proporción del Tipo de contribuyente en el incremento del impuesto a ingresar por fiscalización

Fuente: Elaboración propia en base a

http://epresup.meccon.gov.ar/foro_presupuesto/files/trabajos/indicadores_presupuestarios.pdf

Estimación de Ingresos

La Ley establece, de alguna manera, el procedimiento a seguir para el cálculo de los recursos de cada proyecto de presupuesto para cada año fiscal. En este sentido especifica que la proyección de dichos recursos deberá basarse en la ejecución presupuestaria previa o en una metodología que contemple las modificaciones de la política tributaria prevista para el ejercicio fiscal y que deberán explicitarse, en cada caso, las variables consideradas y los supuestos asumidos al realizar la estimación.

3.2 Pautas de carácter cuantitativo

Con el objetivo de obtener un escenario de sustentabilidad en las cuentas públicas la ley estableció diversas reglas fiscales entre las que se encuentran:

Reglas de contención del gasto

En lo referido a las limitaciones para el crecimiento del gasto público, la ley establece en su artículo 10° que la tasa nominal del gasto primario, entendido como la suma de los gastos corrientes y de capital, excluidos los intereses de la deuda pública, no debe superar en cada ejercicio el incremento del PBI nominal. Para realizar dicho cálculo correctamente, se debe excluir los gastos financiados con préstamos de organismos internacionales, los gastos de capital destinados a infraestructura social básica financiados con uso del crédito, y aquellos gastos que se hubieren financiado con los saldos provenientes de las fuentes antes mencionadas ingresados en ejercicios anteriores y no utilizados⁶⁶.

No obstante, la Ley contempla la posibilidad de que la tasa de crecimiento de los gastos de capital supere el crecimiento del PBI siempre que se verifique alguna de las siguientes situaciones:

- La tasa de incremento de los ingresos corrientes y de capital supera a la tasa de aumento del PBI nominal considerado.
- Los servicios de la deuda no superen el 15% de los recursos corrientes netos de coparticipación a municipios.

⁶⁶ Por otra parte, mediante Resolución 22 del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal del año 2006, se estableció que, al momento de calcular el incremento del gasto se detraerán todos aquellos gastos financiados con Transferencias no Automáticas de Origen Nacional con asignación específica, por cuanto corresponden a gastos que no constituyen decisiones del gobierno de las Provincias. Además por Resolución 34 del año 2006, el CFRF contempló que ante eventuales incumplimientos no serán considerados los gastos salariales y previsionales derivados de sentencias judiciales, en el ejercicio en que se concreten así como también el impacto que pudieran ocasionar en los ejercicios fiscales siguientes y tampoco el incremento nominal de los gastos en Educación, Ciencia y Técnica por sobre el gasto del ejercicio de referencia. Por último, por Resolución 61 del año 2009 el CFRF estableció que ante la verificación de incumplimiento, se descontará el incremental de las erogaciones respecto del ejercicio precedente en concepto de transferencias corrientes por coparticipación de recursos a los Municipios, por tratarse de un gasto automático que evoluciona independientemente del comportamiento del PBI ya que depende de la evolución de los recursos. Las mencionadas resoluciones están publicadas en la página web del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal (<http://www2.meccon.gov.ar/cfrf/>) no obstante se encuentran disponibles únicamente para los miembros del Consejo y del Comité de Responsabilidad Fiscal.

Asimismo, establece que, en caso de que la tasa de crecimiento del PBI sea negativa, los gastos primarios deberán permanecer constantes.

El organismo de aplicación (CFRF) evaluará el cumplimiento de tal indicador al momento de aprobarse el presupuesto anual respecto al crédito vigente del año en curso. Utilizará para tal fin el Producto Bruto Interno a precios de mercado previsto en el marco macrofiscal, el cual debe ser publicado por el Gobierno Nacional antes del 30 de agosto de cada año, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2° de la misma ley. Luego, en el segundo trimestre de cada año, el organismo de aplicación evaluará la tasa nominal de variación del gasto primario, base devengado, del cierre del ejercicio respecto al cierre del año inmediato anterior. Para este cálculo se utilizará el dato de PBI publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

En el mismo lineamiento de contención del gasto, el artículo 12° establece que el producido de la venta de activos fijos y el endeudamiento no podrán destinarse a gastos corrientes ni generar aumentos automáticos para el año siguiente, excepto las operaciones de reestructuración de deuda en condiciones más favorables, el financiamiento de Organismos Multilaterales de Crédito y el financiamiento nacional con fines sociales y de obra pública.

Por otra parte, la Ley estableció como medida adicional para mejorar los resultados fiscales que las jurisdicciones sólo podrían aprobar mayores gastos siempre que estuviera asegurado un financiamiento especialmente destinado a su atención. Asimismo, prohibió todas aquellas modificaciones presupuestarias que implicaran incrementos en los gastos corrientes a expensas de gastos de capital.

Reglas de equilibrio presupuestario

La ley establece en su Artículo 19° que se deberán ejecutar los presupuestos preservando el equilibrio financiero. El equilibrio financiero se medirá como la diferencia entre los recursos percibidos -corrientes y de capital- y los gastos devengados -corrientes y de capital- netos de aquellos financiados con préstamos de organismos internacionales, y los gastos de capital netos de aquellos destinados a infraestructura social básica que se entiendan como necesarios para el desarrollo económico y social y que sean financiados con cualquier uso del crédito.

El órgano de aplicación evaluará el cumplimiento durante el segundo trimestre de cada año respecto a la ejecución presupuestaria de las administraciones públicas no financieras del año anterior.

Por su parte, durante el transcurso del ejercicio fiscal, el CFRF verificará los resultados financieros base devengado, trimestrales, dentro de los treinta días posteriores a su cierre. Para ello podrá requerir a las autoridades pertinentes, información, proyecciones y precisiones sobre las estrategias e instrumentos previstos para asegurar que las cuentas públicas cumplimenten al cierre del año con las pautas establecidas en la Ley N° 25.917.

Por otra parte, en el artículo 20° se establece que cuando los niveles de deuda generen servicios superiores al 15% de los recursos corrientes -netos de coparticipación a municipios- deberán presentarse y ejecutarse presupuestos con

superávit primario, en concordancia con planes que aseguren la progresiva reducción de la deuda y la consiguiente convergencia a los niveles antes definidos.

El órgano de aplicación evaluará dichos resultados una vez sancionados los respectivos presupuestos y al cierre de cada ejercicio.

Ante el evento de superación del límite del 15% mencionado, se deberán presentar planes o programas que aseguren la progresiva reducción de la deuda y/o la adecuación de su perfil. Estos planes o programas serán quinquenales, y deberán especificar las estrategias e instrumentos a utilizar.

Asimismo, la Ley prevé la constitución de fondos anticíclicos fiscales, los cuales incorporarán recursos generados en aquellos ejercicios fiscales en los cuales no exista uso del crédito proveniente del gobierno nacional con destino a la atención de los servicios de la deuda.

En línea con lo anterior, y con miras a asegurar resultados superavitarios, se deberán justificar todas aquellas medidas que impliquen una menor recaudación. Si para un ejercicio fiscal se tomaran medidas de política tributaria que conlleven a una menor recaudación, se deberá justificar el aumento del recurso que la compense o, en caso contrario, se deberá adecuar el gasto presupuestado con ese financiamiento.

Reglas de endeudamiento sostenible

El Artículo 21° de la Ley 25.917 establece que los gobiernos tomarán las medidas necesarias para que el nivel de endeudamiento de sus Jurisdicciones sea tal que en cada ejercicio fiscal los servicios de la deuda instrumentada no superen el quince por ciento (15%) de los recursos corrientes netos de transferencias por coparticipación a municipios.

El órgano de aplicación verificará este Indicador de Endeudamiento, al momento de aprobarse los respectivos presupuestos y al cierre de cada ejercicio. Aquellas jurisdicciones que superen el límite impuesto al indicador de endeudamiento, no serán autorizadas a incurrir en nuevas deudas, salvo que constituyan una refinanciación del existente que implique una mejora en términos de plazo y/o tasa de interés aplicable, y/o los financiamientos provenientes de organismos multilaterales del crédito.

En este sentido, cabe mencionar que de acuerdo a lo previsto en el artículo 25° para acceder a operaciones de crédito y para otorgar garantías y avales, las jurisdicciones provinciales y municipales deberán elevar los antecedentes y la documentación correspondiente al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la nación, quien analizará y eventualmente autorizará tales operaciones. En el Decreto 1.731/2004 se encuentran establecidas las pautas para la elevación de la documentación y la actuación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

En términos generales, para el pedido de autorización de un nuevo endeudamiento la jurisdicción que quiera acceder deberá remitir al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación la información que se detalla a continuación:

Información para el pedido de autorización de endeudamiento		
PARA TODO TIPO DE ENDEUDAMIENTO	<ul style="list-style-type: none"> - Ley que autorice el endeudamiento - Norma donde se aprueben las condiciones de la operatoria - Modelo de Contrato de Mutuo - Dictámenes de Contaduría y Fiscalía - Programación de los servicios de Deuda 	
	Información actualizada sobre:	<ul style="list-style-type: none"> - stock y servicios de la deuda - ejecución presupuestaria - garantía otorgadas - Afectaciones de la coparticipación
PARA LA EMISIÓN DE TÍTULOS PÚBLICOS	Además de lo anterior:	
	Prospecto de emisión	<ul style="list-style-type: none"> - Valor nominal y moneda de emisión, fecha de emisión y vencimiento - Precio, fecha de pago de los servicios, tasa de interés - Garantía, Clausula de rescate y de subordinación - Bolsa de cotización, agente de pago, agente colocador - Calificación de riesgo y legislación aplicable
	Contrato de Colocación	<ul style="list-style-type: none"> - tipo de colocación - comisiones, gastos, etc - compromisos de las partes - legislación aplicable
PARA FIDEICOMISOS FINANCIEROS	<ul style="list-style-type: none"> - Contrato, Definición de roles y bienes fideicomitidos - Duración y objeto del fideicomiso - Obligaciones y deberes del fiduciario - Retribuciones, comisiones, gastos, etc - Mecanismos de pago y devolución - Causales de extinción - Legislación aplicable 	

Fuente: Decreto 1731/2004

A partir de tal información, el Ministerio de Economía y Finanzas efectuará un análisis a fin de determinar la conveniencia de autorizar tales operaciones, siempre conforme a lo previsto en los artículos 21° y 22°. Es decir que la autorización deberá ser otorgada en la medida que la jurisdicción tenga servicios de la deuda inferiores al 15% de los recursos netos de coparticipación o que el financiamiento previsto sea una refinanciación que mejore el perfil de vencimientos de la deuda.

Por último y a modo de resumen se exponen de manera general los lineamientos, anteriormente descriptos, establecidos por la Ley 25.917:

Lineamientos Generales Ley 25.917

Objeto de la Ley	<i>Establece reglas generales de comportamiento fiscal con la finalidad de proveer sustentabilidad y previsibilidad a las políticas fiscales. Pone el foco en la disminución del nivel de endeudamiento y en el logro del equilibrio fiscal de las jurisdicciones a lo largo del tiempo. También es importante la prescripción que realiza en materia de prácticas que llevan al incremento de la transparencia, esto es, la publicación de información fiscal de manera periódica y obligatoria.</i>	
Órgano de Aplicación	Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal	Evalúa el cumplimiento y aplica sanciones
Órgano de Ejecución	Comité Ejecutivo de Responsabilidad Fiscal	Realiza el seguimiento permanente del comportamiento fiscal, establece metodologías de trabajo, etc
Pautas de Carácter Cualitativo	Publicación de información fiscal	Presupuestos, Stock de Deuda, Ejecuciones, Planta de Personal, etc
	Consolidación de la información	Aplicando Conversores presupuestarios, incluyan información de todos los organismos integrantes del SPNF
	Estimación de gastos tributarios	Metodos posibles: ex ante, ex post y gsto directo equivalente
	Indicadores de Gestión	Que midan eficiencia y eficacia en la recaudación y eficiencia en el gasto público
Pautas de Carácter Cuantitativo	Limites al Incremento del Gasto	Crecimiento del Gasto \leq al Crecimiento del PBI
	Resultado financiero y primarios positivos	Ingresos - Gastos \geq 0
	Indicador de Endeudamiento	Servicios de la deuda /Ingresos Corrientes netos \leq 15%

Fuente: elaboración Propia en base a Ley 25.917 y DR 1731/04

La provincia de Córdoba en su caso adhirió al régimen establecido por la ley 25.917 mediante ley 9.237 en mayo del 2005 y de acuerdo a lo dispuesto por decreto 186/2007 es el Ministerio de Finanzas el órgano responsable de la aplicación y cumplimiento de la normativa. Asimismo, se lo faculta para requerir la información necesaria a todas las reparticiones del sector público provincial a los fines de cumplir con el régimen.

4. Excepciones al régimen de Responsabilidad Fiscal. Ley 26.530

Durante el año 2009, ante un contexto económico que aparecía muy desfavorable, las jurisdicciones, tanto nacionales como provinciales, optaron por priorizar la aplicación de políticas públicas destinadas a sostener las actividades productivas y el nivel de empleo y a la asistencia a grupos vulnerables con la finalidad de paliar los efectos de la crisis mediante una intervención contracíclica. Ante esta situación surgieron diversos los reclamos de las jurisdicciones provinciales por flexibilizar las condiciones establecidas por el régimen de responsabilidad fiscal desembocaron en la sanción de la ley 26.530.

Dicha ley suspendió la aplicación de algunos artículos de la ley 25.917 y adecuó la metodología para la medición del incremento del gasto y del resultado financiero para los ejercicios 2009 y 2010. En este sentido, se decidió excluir del cálculo del artículo 10° y 19° todos aquellos gastos destinados a promover la actividad económica, a sostener el nivel de empleo y dar cobertura a la emergencia sanitaria y a la asistencia social. Asimismo, flexibilizó el destino del producido de la venta de activos fijos y el endeudamiento permitiendo la aplicación de los mismos al pago de gastos corrientes. En cuanto a las compensaciones presupuestarias la nueva ley permitió incrementar los gastos corrientes den detrimento del gasto de capital.

Al igual que la ley 25.917, estas disposiciones requirieron la adhesión por parte de las provincias. La provincia de Córdoba adhirió por ley provincial 9.703.

Posteriormente, el poder ejecutivo nacional tomó la decisión de prorrogar las disposiciones contenidas en la ley 26.530 para el año 2011, mediante decreto 2054/2010, cuya adhesión por parte de la provincia de Córdoba se estableció mediante decreto 24/2011. Sucesivamente, para el año 2012 se volvió a prorrogar el esquema por ley 26.728 (art. 61°), para el año 2013 por ley 26.784 (art. 49°), para el año 2014 por ley 26.895 mientras que la provincia de Córdoba adhirió a cada una de las prórrogas mediante la promulgación de la ley 10.012 y decretos 360/2012, 269 /2013 y 384/2014, respectivamente.

A continuación se expone un cuadro que permite comparar las disposiciones de la Ley 26.530 con lo originalmente planteado en la Ley 25.917

Excepciones planteadas por Ley 26.530		
	LEY 25.917	LEY 26.530
Art. 10°	Establece que el Incremento en el gasto primario no podrá superar el incremento en el PBI	Excluye de los gastos aquellos destinados a: "Promover la actividad económica", a "sostener en nivel de empleo", "dar cobertura a la emergencia sanitaria y a la asistencia social".
Art. 12°	Establece que el producido de la venta de activos fijos y el endeudamiento solo podrían utilizarse para gastos de Capital.	Deja sin efecto este artículo, lo que implica que el endeudamiento y la venta de activos fijos podrá utilizarse para financiar gastos de corrientes
Art. 15°	Podrán aprobarse mayores gastos siempre que estuviese asegurado su financiamiento. Pero no podrá incrementarse el Gasto Corriente en detrimento del de Capital	Podrán efectuarse modificaciones que impliquen incrementos en gastos corrientes en detrimento del gasto de capital (deja sin efecto el último párrafo)
Art. 19°	Resultado Financiero positivo.	Excluye del cálculo del resultado financiero los gastos destinados a: "Promover la actividad económica", a "sostener en nivel de empleo", dar "cobertura a la emergencia sanitaria y a la asistencia social".
Art. 24°	Los gobiernos no podrán incluir en sus presupuestos como aplicación financiera gastos corrientes y de capital que no se hayan devengado presupuestariamente en ejercicios anteriores. Exceptuándose al pago de deudas no financieras que se esté efectuando en el presente y que haya sido dispuesto por ley.	Suspende el artículo 24°

5. Responsabilidad Fiscal en la Provincia de Córdoba

5.1 Ley Provincial de Comportamiento Fiscal

En noviembre de 2012 la Legislatura de la provincia de Córdoba aprobó la ley 10.119, cuyo propósito es fortalecer la adopción de principios de comportamiento fiscal y avanzar en lo referido a la divulgación de información confiable y oportuna de las actividades del Estado.

Esta ley obliga a la publicación periódica de información sobre deuda pública, planta de personal, gasto público consolidado de la administración pública no financiera, etc. Asimismo establece reglas fiscales referidas al incremento del gasto público, endeudamiento y resultados financieros. La ley provincial de comportamiento fiscal abarca las prescripciones contenidas en la propia ley nacional 25.917, implicando de este modo la aspiración de la provincia de mantener la sostenibilidad fiscal de las finanzas públicas a largo plazo. Asimismo se encomienda en el tribunal de cuentas de la provincia la función de velar por el cumplimiento de lo dispuesto.

Ley 10.119 de Comportamiento Fiscal	
Transparencia Obligación de Publicar	<ul style="list-style-type: none"> •Stock de la deuda pública y servicios financieros de la misma para cada trimestre •Nivel de ocupación del Sector Público no Financiero al 31 de diciembre y al 30 de junio de cada año, diferenciando el personal de planta permanente, transitoria y contratado •Esquema Ahorro Inversión y Financiamiento de la Administración Pública no Financiera con periodicidad trimestral •Gastos clasificados por finalidad con periodicidad trimestral •Gastos de capital en infraestructura social básica con periodicidad trimestral •Proyección de presupuestos plurianuales •Estimaciones de gastos tributarios con el Proyecto de Presupuesto Provincial
Equilibrio Presupuestario	<ul style="list-style-type: none"> •Límite de endeudamiento: servicios de la deuda no pueden superar el quince por ciento (15%) de los ingresos corrientes netos de coparticipación a municipios y comunas •Tasa de incremento del gasto público primario no superará a la tasa de aumento nominal del Producto Bruto •Ejecutar presupuesto manteniendo el equilibrio financiero. Para su cálculo se tomarán gastos netos de financiamiento por organismos internacionales.

5.2 Políticas de Transparencia desarrolladas por el Estado Provincial

El gobierno de la provincia de Córdoba pone a disposición de la ciudadanía información vasta y diversa sobre las finanzas públicas y la gestión estatal, que trasciende a lo requerido por la ley de responsabilidad fiscal y que se enmarca en lo dispuesto por resolución 364/2009 del Ministerio de Finanzas. Dicha Resolución ordena optimizar los niveles de transparencia en la información publicada, facilitando el acceso a los ciudadanos. En esta línea se desarrollaron diversos proyectos, entre los cuales podemos mencionar:

-El Portal de Transparencia, que cuenta con información referida a ejecución presupuestaria, Ayudas no reintegrables, pasajes, viáticos y movilidad, pagos a proveedores y sueldos, con una actualización semanal o mensual en el caso de los sueldos.

-El PRESUPUESTO CIUDADANO, disponible desde el mes de julio de 2013, muestra una versión resumida y simplificada del Presupuesto anual. Esta herramienta virtual fue creada con el fin de continuar impulsando la transparencia, fortaleciendo la cultura ciudadana respecto de las finanzas públicas y calidad del gasto.

Por otro lado, es sabido que las organizaciones pueden contribuir a la transparencia elaborando reportes de sustentabilidad. A través de ellos, se abarcan los aspectos económicos, sociales y ambientales de la organización. En este sentido, el Ministerio de Finanzas ya ha concluido su segundo reporte de sustentabilidad. El primero fue en el año 2010 y el último refiere a los periodos 2011-2012.

BIBLIOGRAFÍA

Argentina. Ley N° 24.156. Promulgada Parcialmente el 26 de Octubre de 1992. Disponible el día 15/09/2014 en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/norma.htm>

Argentina. Ley N° 25.152. Promulgada Parcialmente el 15 de septiembre de 1999. Disponible el día 15/09/2014 en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/60039/norma.htm>

Argentina. Ley N° 25.917. Promulgada el 24 de Agosto de 2004. Disponible el día 12/09/2014 en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/95000-99999/97698/norma.htm>

Argentina. Ley N° 26.530. Promulgada el 18 de noviembre de 2009. Disponible el día 12/09/2014 en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/160000-164999/160577/norma.htm>

Argentina. Decreto Nacional N° 2054/2010. Publicado el 20 de diciembre de 2010. Disponible el día 15/09/2014 en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=177226>

Argentina. Ley 26.728. Promulgada el 27 de diciembre de 2011. Disponible el día 15/09/2014 en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192132/norma.htm>

Argentina. Ley 26.784. Promulgada el 1 de noviembre de 2012. Disponible el día 15/09/2014 en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/200000-204999/204228/norma.htm>

Argentina. Ley 26.895. Promulgada el 21 de octubre de 2013. Disponible el día 15/09/2014 en <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/220000-224999/221222/norma.htm>

Argentina. Córdoba. Ley 8836. Publicada el 28 de Marzo de 2000. Disponible el día 15/09/2014 en: <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/509EAA81521D063F03257250005954F7?OpenDocument&Highlight=0,8836>

Argentina. Córdoba. Ley 10.012. Publicada el 20 de diciembre de 2011. Disponible el día 15/09/2014 en: <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/3F5F6E2642739C9803257B33005114A0?OpenDocument&Highlight=0,10012>

Argentina. Córdoba. Ley 10.119. Publicada el 28 de diciembre de 2012. Disponible el día 15/09/2014 en: <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/F4DE35C5D215828403257B28004A6853?OpenDocument&Highlight=0,10119>

Argentina. Decreto Nacional Reglamentario N° 1731/2004. Publicado el 9 de diciembre de 2014. Disponible el día 12/09/2014 en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/100000-104999/101791/norma.htm>

Argentina. Córdoba. Decreto 186/2007. Publicado el 5 de marzo de 2007. Disponible el día 15/09/2014 en <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/C391806E9C1C9D76032572B3005E36E1?OpenDocument&Highlight=0,186>

Argentina. Córdoba. Decreto 24/2011. Disponible el día 15/09/2014 en <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/14B04BA9B3D466F603257AF6004A0CF6?OpenDocument&Highlight=0,24>

Argentina. Córdoba. Decreto 360/2012. Publicado el 15 de Mayo de 2012. Disponible el día 15/09/2014 en <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/37F36AFD88FBF67003257A22007A6495?OpenDocument&Highlight=0,360>

Argentina. Córdoba. Decreto 269/2013. Publicado el 17 de abril de 2013. Disponible el día 15/09/2014 en <http://web2.cba.gov.ar/web/leyes.nsf/0/DE7D81C9D6DDA5E403257B500062A02E?OpenDocument&Highlight=0,269>

Argentina. Córdoba. Decreto 384/2014 Publicado en Boletín Oficial el 28/04/2014. Disponible el día 15/09/2014 en http://boletinoficial.cba.gov.ar/wp-content/4p96humuzp/2014/08/280414_BOcba_1s.pdf

Argentina, Córdoba. Resolución N°04/2011 (Fecha 04/05/2011) de la Secretaría de Administración Financiera dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. Compendio de Normas y Procedimientos. Modificatoria de Resolución del Ministerio de Finanzas N°175/07 Anexo 4 Artículo 14° Anexo A. Disponible el día 15/09/2014 en: http://www.cba.gov.ar/wpcontent/4p96humuzp/2012/06/15_anexo4_art14_resol4_2011_conversos.pdf

Argentina, Córdoba. Resolución N°04/2011 (Fecha 04/05/2011) de la Secretaría de Administración Financiera dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. Compendio de Normas y Procedimientos. Modificatoria de Resolución del Ministerio de Finanzas N°175/07 Anexo 5 Artículo 15° Anexo A. Disponible el día 15/09/2014 en: http://www.cba.gov.ar/wp-content/4p96humuzp/2012/06/16_anexo5_art15del-anexoa_resol4_2011.pdf

BRAUN, M. y GADANO, N. (2007) *¿Para qué sirven las reglas fiscales? Un análisis crítico de la experiencia argentina*. Revista de la CEPAL, N° 91.

BOLÍVAR, M. (2004) *Reglas Fiscales*. Boletín de Lecturas Sociales y Económicas UCA – FCSE, Año 7 – N° 33.

MARTÍN, F. (2009) *La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias*. CEPAL, Serie Manuales, N° 62.

MECON (2005) Ministerio De Economía y Finanzas Públicas de la República Argentina, Foro Permanente de Presupuesto y Finanzas. Indicadores de Gestión Pública en: http://epresup.mecon.gov.ar/foro_presupuesto/files/trabajos/indicadores_presupuestarios.pdf

VILLELA, L., LEMGRUBER, A., JORRATT, M. (2010) *Gastos Tributarios: la reforma pendiente*. Revista Trimestre Fiscal, Número 92.

AGRADECIMIENTOS

Al Gobernador de la Provincia de Córdoba, José Manuel de la Sota, por darnos el impulso y la confianza para que nuestras acciones y tareas cotidianas avancen hacia la mejora continua.

A todos los miembros del Ministerio de Finanzas que con su compromiso, esfuerzo y trabajo diario hicieron posible la realización de este trabajo.

Al profesor Carlos José Manassero por sus valiosos aportes y el acompañamiento durante el proceso, como así también a Soledad Argañarás y Agustina Benicio, quienes brindaron especial apoyo y contribuyeron en gran medida para materializar este proyecto.

**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA
MINISTERIO DE FINANZAS**

AUTORIDADES

**GOBERNADOR DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA
DR. JOSÉ MANUEL DE LA SOTA**

**VICEGOBERNADORA
ALICIA PREGNO**

**MINISTRO DE FINANZAS
ÁNGEL ELETTORE**

**SECRETARIA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA
SILVINA RIVERO**

**SECRETARIO DE INGRESOS PÚBLICOS
LUIS DOMINGUEZ**

**CONTADORA GENERAL DE LA PROVINCIA
MIRIAM FRONTERA**

**DIRECTORA GENERAL DE PRESUPUESTO E
INVERSIONES PÚBLICAS
CRISTINA RUIZ**

**DIRECTOR GENERAL DE TESORERÍA
GENERAL Y CRÉDITO PÚBLICO
ARMANDO GARCÍA**



**Ministerio de
FINANZAS**

